

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

MAURITÂNIA ELVIRA DE SOUSA MENDONÇA

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:  
VÍCIOS MATERIAIS E FORMAIS PARA FINS DO ART. 173, II,  
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO  
2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

MAURITÂNIA ELVIRA DE SOUSA MENDONÇA

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:  
VÍCIOS MATERIAIS E FORMAIS PARA FINS DO ART. 173, II,  
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MESTRADO EM DIREITO

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

SÃO PAULO

2013

Banca Examinadora

---

---

---

Dedico este trabalho a Deus,  
Autor e Consumador da minha  
fé.

Ao meu esposo e melhor amigo,  
Eduardo, e à minha herança do  
Senhor, Eduardo Filho, por  
sonharem comigo, pela  
paciência e amor incondicional.

Aos meus pais, Severiano e  
Elvira, (em memória), pelo  
incentivo ao estudo.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, “por tudo o que Tens feito, por tudo o que Vais fazer, por Tuas promessas e por tudo o que é És”.

Aos meus sogros, Thales e Sandra, pelo amor de pais, apoio emocional, espiritual e financeiro.

Ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, mestre e orientador, pelas oportunidades dadas, por seu carinho e bondade, pelo tempo despendido dividindo comigo suas experiências, bem como pelo estímulo acadêmico.

Aos amigos do coração (amigos mais chegados do que irmãos), Priscila Souza, Sergio Lopes e Talita Felix, por todas as discussões, sugestões e por nunca desistirem de mim.

À equipe do Solon Sehn Advogados (Caroline Dagostin, Catiani Rossi e estagiários), em especial ao meu amigo Solon, pelo carinho e pela disponibilização de toda a estrutura física do escritório.

Aos professores e colegas Íris Vânia, Liziane Meira, Fabio Barrichello, Nélida Santos, Camila Vergueiro, Cristiano Carvalho, Olívia Tonello e Edmundo Eichenberg, Rosana Oleinik pelo apoio no fornecimento de material de pesquisa e debates sobre o tema.

À Marta Neves, Aurora Tomazini, Robson Maia Lins e Tácio Lacerda Gama, pelo incentivo desde a inscrição para o processo seletivo do mestrado.

À Professora Fabiana Del Padre, pela generosidade e motivação durante toda a caminhada acadêmica, sempre acreditando em meu potencial.

À equipe do IBET, à qual tenho orgulho de integrar como professora seminarista, pois foi por meio da especialização, ainda como aluna, que resgatei o sonho do mestrado.

Ao Marcelo Silveira, pela paciência na leitura e revisão do texto.

Ao Rui e Rafael, pela atenção costumeira e pela excelência no serviço prestado na Secretaria do Programa de Direito da PUC-SP.

À Daniela Mendonça, minha querida cunhada, pela tradução do resumo.

Ao CNPQ, por viabilizar a pesquisa.

Enfim, a todos que oraram, torceram e que de algum modo, direta ou indiretamente, contribuíram para realização deste trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo, tomando o lançamento como ato administrativo, propor o oferecimento de critérios seguros (conjugando o processo de produção do direito (enunciação-enunciada e enunciado-enunciado) com os aspectos externos e internos do ato administrativo, para identificação dos vícios formais e materiais que podem atingir o lançamento, caso sua formação não se realize nos termos da lei (vícios decorrentes de desobediência das normas que disciplinam o processo de positivação ou das normas reguladoras de seus aspectos substanciais). Isso porque a autoridade administrativa nem sempre promove a aplicação das normas jurídicas tributárias, nos estritos limites legais. Ademais, ante as premissas firmadas, o estudo considerará que todos os vícios que maculam o ato do lançamento tributário devem estar relatados na linguagem competente e podem ser identificáveis em sua própria estrutura normativa. A pesquisa se justifica, pois, em se tratando de vício formal, nos termos do art. 173, II do Código Tributário Nacional, há possibilidade de o Fisco proceder a novo lançamento, o que causa certa insegurança jurídica para os contribuintes, principalmente por não haver consenso doutrinário e jurisprudencial no tocante a qual defeito do ato administrativo de lançamento caracterizar-se-ia, exatamente, como vício formal ou material.

**Palavras-chave:** Lançamento tributário. Ato administrativo. Vício material. Vício formal.

## ABSTRACT

Based on the administrative procedure act, the present study has the objective to propose safe criteria (uniting the process of production act – enunciation-utterance and utterance-utterance) with internal and external aspects of the administrative procedure act in order to identify vices formal and material which may affect the assessment, if its formation does not occur under the regulations (vices as a result of disobedience of rules which discipline the normative process or the regulator rules of its substantial aspects). This is due to the fact that the administrative authority does not always promote the application of tax and legal rules within the strict legal limits. Moreover, in light of the established propositions, this study will consider that all vices which damage the act of tax assessment must be reported through the use of competent language, and can be identified in its own normative structure. The contribution of this study, as a formal vice, in terms of article 173, II of the National Tax Code, is that there is possibility that the Exchequer reassesses what causes some juridical uncertainty to tax payers, mainly for not having doctrinaire and jurisprudential consensus regarding which flaw of the administrative act assessment would indeed characterize a formal vice or material vice.

**Key Words:** Tax assessment. Administrative procedure act. Material vice. Formal vice.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

|      |                                             |
|------|---------------------------------------------|
| RMIT | Regra-matriz de incidência tributária       |
| NIC  | Norma individual e concreta                 |
| NGA  | Norma geral e abstrata                      |
| STF  | Supremo Tribunal Federal                    |
| STJ  | Superior Tribunal de Justiça                |
| TRF  | Tribunal Regional Federal                   |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CSRF | Câmara Superior de Recursos Fiscais         |

## SUMÁRIO

|                                                                                |           |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>                                                        | <b>11</b> |
| <b>1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS E PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS.....</b>              | <b>19</b> |
| 1.1 Importância da Linguagem para o Direito e para o Lançamento .....          | 19        |
| 1.1.1 Conhecimento e Linguagem.....                                            | 19        |
| 1.1.2 Neopositivismo Lógico e Giro-Linguístico.....                            | 23        |
| 1.1.3 Teoria Comunicacional do Direito.....                                    | 28        |
| 1.2 Delimitação do Objeto, Método e Sistema de Referência .....                | 31        |
| 1.2.1 Delimitação do objeto .....                                              | 32        |
| 1.2.2 Método: Constructivismo Lógico-Semântico .....                           | 34        |
| 1.2.3 Sistema de Referência .....                                              | 38        |
| <b>2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS E DEMARCAÇÃO DE PREMISSAS .....</b>                | <b>41</b> |
| 2.1 Direito Positivo e Ciência do Direito.....                                 | 41        |
| 2.2 Norma Jurídica .....                                                       | 45        |
| 2.2.1 Definição do Conceito e classificação .....                              | 45        |
| 2.2.2 Estrutura dual e norma jurídica completa .....                           | 52        |
| 2.2.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária.....                               | 57        |
| 2.2.3.1 Antecedente ou hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária ..... | 59        |
| 2.2.3.1.1 Tempo do fato e tempo no fato .....                                  | 60        |
| 2.2.3.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária .....             | 67        |
| 2.3 Validade da norma jurídica .....                                           | 68        |
| 2.4 Percorso de construção de sentido da norma jurídica.....                   | 74        |
| 2.5 Incidência Normativa .....                                                 | 77        |
| 2.5.1 Teorias sobre a incidência tributária.....                               | 78        |
| 2.5.2 Incidência e aplicação .....                                             | 81        |
| 2.5.3 Documentação da Incidência .....                                         | 83        |
| 2.6 Ciclo de Positização do Direito e Produção Normativa.....                  | 84        |
| 2.7 Crédito Tributário e Obrigação tributária.....                             | 89        |

|                                                                                                                                 |                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>                                                                                            | <b>93</b>      |
| 3.1 Lançamento tributário e o art. 142 do Código Tributário Nacional.....                                                       | 93             |
| 3.1.1 Lançamento como procedimento administrativo .....                                                                         | 94             |
| 3.1.2 Lançamento como ato administrativo .....                                                                                  | 95             |
| 3.1.3 Lançamento como ato e procedimento administrativo .....                                                                   | 97             |
| 3.2 Algumas observações pertinentes acerca do lançamento como<br>norma jurídica .....                                           | 100            |
| 3.3 Nossa posição quanto à natureza do “lançamento tributário”.....                                                             | 102            |
| 3.4 Auto de Infração e Ato Administrativo de Lançamento Tributário .....                                                        | 108            |
| 3.5 Eficácia do lançamento tributário.....                                                                                      | 111            |
| 3.6 Modalidades de lançamento: Crítica.....                                                                                     | 115            |
| 3.6.1 O objeto da homologação no chamado “lançamento por<br>homologação” .....                                                  | 122            |
| <br><b>4 CONTROLE DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE<br/>LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>                                    | <br><b>131</b> |
| 4.1 Lançamento tributário e a teoria dos atos administrativos.....                                                              | 131            |
| 4.1.1 Elementos do ato administrativo de lançamento .....                                                                       | 136            |
| 4.1.2 Pressupostos do ato administrativo de lançamento .....                                                                    | 137            |
| 4.2 Processo administrativo tributário e o controle de legalidade do ato<br>administrativo de lançamento .....                  | 141            |
| 4.2.1 Nulidade e Anulabilidade do ato de lançamento .....                                                                       | 150            |
| 4.2.2 Nossa posição quanto à distinção entre atos administrativos nulos<br>e anuláveis .....                                    | 158            |
| 4.2.3 Nulidade do Lançamento e a não taxatividade do art. 59 do<br>Decreto nº 70.235/72 (art. 12 do Decreto nº 7.574/2011)..... | 166            |
| 4.3 Controle de legalidade e revisão do lançamento .....                                                                        | 170            |
| 4.3.1 Erro de fato, erro de direito e mudança de critério jurídico.....                                                         | 170            |
| <br><b>5 IDENTIFICAÇÃO DOS VÍCIOS MATERIAIS NO LANÇAMENTO<br/>TRIBUTÁRIO.....</b>                                               | <br><b>181</b> |
| 5.1 Considerações Iniciais.....                                                                                                 | 181            |
| 5.2 Definição do conceito de vício material .....                                                                               | 183            |

|           |                                                                                                                                                         |            |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.3       | Elementos do ato administrativo e vício material.....                                                                                                   | 187        |
| 5.3.1     | Vícios quanto ao conteúdo do ato administrativo de lançamento.....                                                                                      | 187        |
| 5.3.2     | Vícios quanto à motivação do ato administrativo de lançamento .....                                                                                     | 189        |
| 5.4       | Controle de legalidade do ato administrativo de lançamento e o<br>disposto no art. 142 do CTN .....                                                     | 196        |
| 5.4.1     | Vícios materiais e critérios da regra-matriz de incidência tributária....                                                                               | 198        |
| 5.4.1.1   | Vício relativo a erro na apuração da base de cálculo .....                                                                                              | 199        |
| 5.4.1.2   | Vício na identificação do sujeito passivo .....                                                                                                         | 204        |
| 5.4.1.2.1 | Vício na identificação do sujeito passivo e a Solução de<br>Consulta Interna Cosit 8/2013.....                                                          | 206        |
| <b>6</b>  | <b>IDENTIFICAÇÃO DOS VÍCIOS FORMAIS NO LANÇAMENTO</b>                                                                                                   |            |
|           | <b>TRIBUTÁRIO.....</b>                                                                                                                                  | <b>213</b> |
| 6.1       | Definição do conceito de vício formal e sua relação com os<br>pressupostos do ato administrativo de lançamento .....                                    | 213        |
| 6.2       | Das condições para produção do lançamento substitutivo ao original,<br>em caso de anulação por vício formal, nos termos do art. 173, II do<br>CTN ..... | 219        |
| 6.3       | Desdobramento analítico do art. 173, II do CTN .....                                                                                                    | 223        |
| 6.4       | Críticas doutrinárias ao art. 173, II do CTN .....                                                                                                      | 233        |
|           | <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                                                                                                        | <b>236</b> |
|           | <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                                                                                                                | <b>250</b> |

## INTRODUÇÃO

O estudo do lançamento tributário é tema cujo interesse doutrinário encontra paralelo na sua importância pragmática. Além do mais, partimos da premissa de que teoria<sup>1</sup> e prática, apesar de possuírem características específicas, são indissociáveis e interdependentes por serem aspectos do conhecimento do mesmo objeto.

Logo, não existe conhecimento sem teoria, nem conhecimento sem prática. Na verdade a teoria explica a prática e a prática confirma ou infirma a teoria. PAULO DE BARROS CARVALHO, lembrando as lições de PONTES DE MIRANDA, afirma que “[...] não há diferença entre teoria e prática, mas aquilo que existe é o conhecimento do objeto: ou se conhece o objeto ou não se conhece o objeto”<sup>2</sup>.

Afinal, não tem utilidade uma teoria, se não soubermos aplicá-la ao caso concreto, sendo verdadeira também a afirmação inversa. Ora, quem desenvolve uma teoria tem como objetivo fornecer subsídios para aqueles que operam a prática.

Nesta senda, é por meio da experiência que teoria e prática se interligam e se relacionam, sendo que, no âmbito jurídico, LOURIVAL VILANOVA elege o jurista como o “[...] ponto de intersecção da teoria e da prática, da ciência e da experiência”<sup>3</sup>.

Logo, nos falares de PAULO DE BARROS CARVALHO, para o jurista desempenhar sua tarefa a contento, não basta o estudo teórico, “[...] é preciso que ele atente aos dados incessantemente oferecidos pelo fluxo

---

<sup>1</sup> Segundo RICARDO GUIBOURG, “uma boa teoria serve para melhor interpretar a realidade e para guiar com maior eficácia a prática até os objetivos que esta tenha fixado. E uma boa prática é capaz de determinar os resultados para promover a revisão da teoria, de tal sorte que ambos os polos do conhecimento se auxiliam reciprocamente para o avanço do conjunto”. (GUIBOURG, Ricardo Alberto. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987, p. 28).

<sup>2</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28-29.

<sup>3</sup> *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. I. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004, p. 414.

contínuo e heterogêneo da facticidade jurídica, pois são esses fatos que dão forma ao objeto a ser descrito pela teoria”<sup>4</sup>.

Não por outro motivo, é que nesse trabalho aliaremos o estudo teórico à análise da pragmática<sup>5</sup>, mediante a análise de decisões, relativamente à identificação de vícios formais e materiais que podem ocorrer na formação do ato de lançamento tributário, ensejando o controle de sua legalidade.

Ademais, o mestre também nos ensina que

[...] a dúvida está na raiz de todo o conhecimento. Opera como estímulo que antecede o esforço de compreender algo situado na condição de objeto da pesquisa cognoscente. Eis a razão pela qual a boa qualidade da investigação dependa, em boa medida, da cuidadosa estruturação das indagações propostas.<sup>6</sup>

E, *in casu*, o estímulo a tal pesquisa ainda é maior, pois, para o estudo do “lançamento”, se fazem necessárias a investigação e utilização de categorias fundamentais da Teoria Geral do Direito<sup>7</sup>, do Direito Administrativo e também do Direito Tributário.

Realmente, estudar crédito tributário e lançamento é tarefa desafiadora, principalmente no tocante aos vícios que podem macular a formação do referido ato administrativo. Isso porque a autoridade administrativa

---

<sup>4</sup> As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, maio 2013, p. 90.

<sup>5</sup> Faremos o estudo da teoria conjugada com a prática, pois temos como objetivo oferecer instrumental analítico visando facilitar a tarefa no que tange à distinção/reconhecimento de vícios formais e materiais que podem macular o ato administrativo de lançamento, afinal, de acordo com RICARDO GUIBOURG, “O indivíduo eminentemente pragmático é, pois, um teórico que ignora a si mesmo. Toda prática se insere em sistema teórico, que serve de fundamento e explicação. Quando dizemos menosprezar a teoria em favor da prática, o que em verdade fazemos é rechaçar as teorias explícitas, que não nos comprometem a manter um pensamento coerente nem nos sujeitam à crítica de terceiros”. (apud MOUSSALLÉM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. XX.

<sup>6</sup> *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 5-6.

<sup>7</sup> “O aprofundamento cognoscitivo requer, com teimosa insistência, a presença da Teoria Geral e da Filosofia como condições de sua possibilidade”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012).

nem sempre promove a aplicação das normas jurídicas tributárias<sup>8</sup>, nos estritos limites legais.

Ocorrendo tal desajuste no ato de produção normativa (enunciação), ou seja, entre a norma jurídica introduzida e a norma que fundamentou sua produção, diz-se que o lançamento tributário está eivado de vícios, podendo em alguns haver um novo lançamento e em outros não.

Ademais, diz-se ser estimulante o estudo de tal questão, pois, ao analisarmos casos concretos, o que se constata é que há muitas divergências no que tange a quais defeitos do ato administrativo de lançamento configurariam, especificamente, uma espécie de vício formal ou de vício material.

Explique-se.

Como partimos do pressuposto de que o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas<sup>9</sup> em um país, todos os seus componentes serão normas jurídicas, inclusive o ato administrativo de lançamento, que é o resultado do processo de enunciação normativa<sup>10</sup>.

Desta forma, a enunciação produz o enunciado prescritivo (*in casu*, o próprio lançamento), que se divide em enunciação-enunciada<sup>11</sup> (norma jurídica concreta e geral – lançamento como veículo introdutor<sup>12</sup>) e enunciado-

---

<sup>8</sup> Por meio do lançamento, a autoridade administrativa introduz uma nova norma no sistema, certificando a ocorrência de um fato jurídico tributário e constituindo a respectiva relação jurídica.

<sup>9</sup> Tomamos validade como a relação de pertencibilidade das normas para com o sistema do direito positivo. Logo, em nosso pensar, validade pode ser concebida como sinônimo de existência da norma no ordenamento jurídico. Tal questão será aprofundada no momento oportuno.

<sup>10</sup> A enunciação normativa produz o enunciado prescritivo, *in casu*, o próprio lançamento.

<sup>11</sup> A enunciação-enunciada dá acesso ao conhecimento do processo de produção normativa. Nela encontramos (i) o sujeito competente, (ii) o local onde foi produzido o documento, (iii) o momento da publicação do documento e (iv) o nome do documento, que remete ao procedimento. Enfim, relata as formalidades cumpridas.

<sup>12</sup> Entendemos por veículo introdutor a norma por meio da qual são inseridos, no ordenamento jurídico, os enunciados-enunciados produzidos no sistema do direito positivo. O veículo introdutor, por sua vez, é construído pela leitura da enunciação-enunciada.

enunciado<sup>13</sup> (refere-se ao próprio conteúdo do ato administrativo do lançamento – norma introduzida).

Por sua vez, todo ato administrativo é composto por aspectos internos ou intrínsecos à sua estrutura, que chamaremos de elementos<sup>14</sup>, e exteriores, que são os requisitos extrínsecos que antecedem à sua formação, denominados de pressupostos<sup>15</sup>.

Como o ato administrativo é norma individual e concreta, podemos conjugar o processo de produção do direito (enunciação-enunciada e enunciado-enunciado) com os aspectos internos e externos do ato administrativo, para proceder à identificação de possíveis vícios que podem macular o lançamento, caso sua produção não se realize nos termos da lei.

Desta forma, pode-se dizer que os elementos (requisitos intrínsecos) são identificados a partir do exame do enunciado-enunciado e dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, e, se forem constatadas irregularidades neste tocante, serão chamadas de vícios materiais<sup>16</sup>, ensejando a nulidade do lançamento sem possibilidade de correção, por ser considerado um vício grave.

Por outro lado, os pressupostos ou requisitos extrínsecos da enunciação do ato administrativo deixam suas marcas na enunciação-enunciada e, em sendo aí constatado algum descompasso, especificamente no tocante à competência e às formalidades procedimentais, configurará espécie

---

<sup>13</sup> Por meio do enunciado-enunciado, após o processo de interpretação, constroem-se as demais normas que o instrumento introdutor pretendia introduzir no mundo jurídico. Por meio do enunciado-enunciado são construídas as normas gerais, individuais, concretas e abstratas.

<sup>14</sup> São elementos do ato administrativo: forma, motivação e conteúdo.

<sup>15</sup> Os pressupostos consistem na competência, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa.

<sup>16</sup> Desobediência à norma de direito material, que cuida dos aspectos substanciais da norma individual e concreta, ou seja, de seu próprio conteúdo.

vício formal<sup>17</sup>, o qual pode ser corrigido mediante nova constituição do crédito tributário, dentro do prazo legal (art. 173, II CTN).

Em suma, o que se quer deixar claro é que quaisquer tipos dos vícios antes descritos, sejam eles decorrentes da inobservância ao direito material ou formal, sempre poderá ser verificável por meio de análise do enunciado-enunciado ou da enunciação-enunciada, constantes no corpo do ato administrativo de lançamento, bem assim do exame de seus elementos e pressupostos.

Todavia, conforme já antecipamos, várias são as dificuldades para a exata identificação de qual defeito seria exatamente um tipo de vício material ou de vício formal, visto que, neste último caso, haveria a possibilidade de o Fisco proceder a novo lançamento, conforme preceitua o art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Tais dificuldades, muitas vezes, têm acarretado a qualificação de inúmeros vícios como meras irregularidades e, por conseguinte, a manutenção de relação jurídicas sem qualquer apoio legal, desdobrando-se em prejuízos aos contribuintes. Daí, a razão pela qual escolhemos esse tema como nosso objeto de pesquisa, qual seja, o estudo do lançamento e vícios que podem maculá-lo.

Desta forma, na consecução do presente trabalho dissertativo, inicialmente faremos algumas considerações acerca da importância da linguagem<sup>18</sup> para o direito e para o lançamento, pois, no sistema de referência que operamos, é necessário o relato de um certo evento, em linguagem competente, para que algo passe a existir dentro de determinando sistema linguístico.

---

<sup>17</sup> Violação do direito tributário formal, que cuida de como se deve dar o processo de produção da enunciação e permite avaliar a regularidade da constituição do ato administrativo de lançamento.

<sup>18</sup> “A importância da linguagem, para o homem, encontra-se plasmada em inevitabilidade. A linguagem é inevitável. Permeia toda a realidade sociocultural, que, por sua vez, condiciona a ação humana”. (MOUSSALLÉM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 9).

Em seguida, procederemos à delimitação do objeto investigado, bem como à exposição do método e sistema de referência adotados para a concretização da pesquisa.

Afinal, como alerta PAULO DE BARROS CARVALHO:

A qualquer trabalho que pretenda assumir foros de seriedade científica há de pressupor uma linha diretiva apta para demonstrar, a cada instante, o grau de desenvolvimento do raciocínio, o modo de elaboração das ideias e o esquema de concatenação que o autor julgar apropriado para organizar a pesquisa e apresentar resultados pretendidos.

A referência ao método é de substancial interesse ao leitor, pois facilita, sobremaneira, o acompanhamento seguro dos conceitos expostos, permitindo, àquele que lê, a possibilidade de aferir a consistência do raciocínio e a coerência do discurso. Sem adoção de plano metodológico definido e conveniente ao arranjo descritivo, o esforço poderia significar o assunto sem tocar-lhe a índole; esclareciam a matéria, sem apreender-lhe a natureza.<sup>19</sup>

Ademais, como se sabe, para que se produza ciência, é necessária a definição de conceitos fundamentais e fixação de premissas que servirão de norte para o desenvolvimento da pesquisa em tela, pois

[...] qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes<sup>20</sup>.

Assim, no Capítulo 2, faremos a diferenciação entre Direito Positivo e Ciência do Direito. Com isso, pretendemos demonstrar que o Direito existe para regular condutas intersubjetivas, servindo-se das normas jurídicas válidas. De sorte que, ao conjunto de tais normas jurídicas, damos o nome de Direito Positivo, que se utiliza de linguagem prescritiva e objeto de estudo de outra linguagem, a descritiva, que é própria da Dogmática Jurídica<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 5.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria na Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32.

<sup>21</sup> “A dogmática jurídica é o estudo do direito do direito positivo”. (GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, nota de rodapé 166, p. 166).

Ainda no mesmo capítulo, como partimos do pressuposto de que o ato administrativo de lançamento é uma norma jurídica (que pode se apresentar como norma introdutora ou norma introduzida), faremos observações sobre seu conceito, classificação (conduta, estrutura, individual, geral, concreta, abstrata), estrutura lógica (estrutura dual – primária e secundária), critérios da regra-matriz de incidência tributária, tempo do fato e tempo no fato, validade, percurso de construção de sentido e aspectos relativos ao ciclo de positivação da norma jurídica (com especial atenção para incidência), do qual originarão a obrigação e crédito tributários.

O capítulo 3 examinará profundamente o lançamento tributário, englobando aspectos como o problema semântico (ato, procedimento ou norma) que acomete tal expressão, a distinção entre auto de infração e lançamento, sua eficácia (declaratória, constitutiva ou ambas), espécies (crítica à classificação das modalidades de lançamento tributário), qual o objeto do lançamento por homologação e sua relação com possíveis erros de fato e de direito e as respectivas consequências.

Em seguida, o Capítulo 4 cuidará da aplicação da teoria dos atos administrativos ao lançamento, abordando quais são seus elementos e pressupostos, com o objetivo de facilitar a identificação de possíveis vícios, bem como alguns pontos relativos ao processo administrativo tributário, promovido pelo contribuinte, em busca do controle de legalidade do lançamento (inserto no auto de infração), englobando questões referentes a erros de fato e de direito e alteração de critério jurídico. Em tempo, ao ser tratada da questão da nulidade, analisar-se-á a taxatividade ou não do art. 12 do Decreto nº 7.574/2011 (Art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

Ademais, nos capítulos 5 e 6 procuraremos, sem a pretensão de oferecer uma resposta definitiva para a questão (haja vista sua complexidade), propor critérios seguros para o reconhecimento dos vícios materiais e formais no lançamento tributário, partindo do exame dos elementos e pressupostos do ato administrativo, bem como de seu processo de enunciação. Outrossim,

decisões administrativas e judiciais a respeito do tema serão examinadas, conferindo o caráter pragmático ao estudo.

Por fim, procederemos ao exame do disposto no art. 173, II do Código Tributário Nacional, mediante um desdobramento analítico de seu teor, o qual autoriza a reabertura do prazo decadencial para a efetivação de um novo lançamento, no caso de o lançamento anterior ter sido anulado por vício formal, e, por fim, apresentaremos as críticas doutrinárias feitas a tal norma e nos manifestaremos a respeito.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS E PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

1.1. Importância da Linguagem para o Direito (1.1.1. Conhecimento e Linguagem, 1.1.2. Neopositivismo Lógico e Giro-Linguístico. 1.1.3. Teoria Comunicacional do Direito). 1.2. Delimitação do Objeto, Método e Sistema de Referência (1.2.1. Delimitação do objeto. 1.2.2. Método: Constructivismo Lógico-Semântico. 1.2.3. Sistema de Referência).

### 1.1 Importância da Linguagem para o Direito e para o Lançamento

#### 1.1.1 Conhecimento e Linguagem

Inicialmente, cabe destacar que a abordagem da relação entre conhecimento e linguagem se faz imprescindível, pelo fato de partirmos do pressuposto de que o conhecimento só se constitui com a linguagem, porque nada existe sem a linguagem. Portanto, sem a linguagem, o conhecimento não se fixa, nem pode ser transmitido.

Acerca da linguagem<sup>22</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que ela é “[...] o modo de aquisição do saber científico, aplicada por meio de mecanismos lógicos, na construção de modelos artificiais para a comunicação científica”<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> “Linguagem: capacidade humana de emitir e receber informações pelo uso de signos. Pode ser percebida de duas formas distintas. Numa delas, de feição restrita, é instrumento da comunicação, algo que medeia e propicia o vínculo entre sujeito e objeto. Noutra, a linguagem é mais que instrumento, podendo ser compreendida como condição de possibilidade de todo e qualquer conhecimento”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. XLVII). Ainda, segundo MARTIN HEIDEGGER, “a linguagem é a morada do ser, o lugar onde o sentido do ser se mostra. É por meio dela que ocorre a manifestação dos entes a nós, de modo que só onde existe linguagem o ente pode revelar-se como ente”. (*A caminho da linguagem*. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2003, p. 170).

<sup>23</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 31.

Neste sentido, tomamos por conhecimento<sup>24</sup> a forma pela qual o homem atribui, por meio de sua consciência, linguisticamente, significado ao mundo. Assim, de acordo com AURORA TOMAZINI DE CARVALHO conhecer algo é ter consciência sobre este algo, de modo que se perder a consciência o ser humano nada mais conhece.<sup>25</sup>

Já consciência, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, deve ser tomada como

[...] a função pela qual o ser humano trava contato com suas vivências, estados psíquicos e condutas, bem como projeta sua atenção para o mundo exterior recolhendo os dados obtidos pela intuição sensível (olfato, visão, audição, tato, paladar), processando assim suas emoções, sentimentos, sensações, lembranças, sonhos, imaginação, pensamentos, esperanças e a gama imensa de suas manifestações volitivas<sup>26</sup>.

Complementando, para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>27</sup>, o conhecimento é a relação do sujeito com o objeto<sup>28</sup>, requerendo, segundo LOURIVAL VILANOVA, a figura do (i) sujeito cognoscente, que no (ii) ato de apreensão sensorial percebe o (iii) objeto; este ato de percepção é a base para

<sup>24</sup> Para KANT, o conhecimento se traduz na relação entre o objeto e o sujeito cognoscente. RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO sintetiza tal ideia: “[...] o objeto cognoscível é modificado, é formado pelo conhecimento do sujeito cognoscente. Daí a razão pela qual, prescindindo das formas do nosso conhecimento, o objeto em si é incognoscível. Não se conhece, pois, a coisa em si, o absoluto. Os dois termos relacionais do conhecimento somente o levam a valor de objetividade quando se unificam num termo fundamental, que Kant indigitava consciência” (*Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 35). Contudo, com o giro-linguístico, a teoria de Kant apresentou-se parcialmente prejudicada, a linguagem deixou de ser um meio entre o ser cognoscente e a realidade em léxico capaz de criar tanto um como o outro.

<sup>25</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 6.

<sup>26</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 8.

<sup>27</sup> *Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, Da Realidade ao Conceito Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 488.

<sup>28</sup> Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “Os objetos nascem quando deles se fala: o discurso, na sua amplitude, lhes dá as condições de sentido mediante as quais os recebemos e os processamos. [...] É comum a confusão entre o ‘objeto’ do conhecimento e o ‘objeto’ que vemos ali, concretamente existente no mundo real. O que está em nossa consciência é o conteúdo da forma, não o objeto mesmo, tomado na sua contextura físico-material. Os filósofos separam de maneira clara essas duas situações, referindo-se a ‘objeto’ em sentido amplo: a coisa-em-si, percebida por nossos órgãos sensoriais, e ‘objeto’ em sentido estrito, vale dizer, em sentido epistêmico: conteúdo de uma forma de consciência.” (op. cit., 2011, p. 14-15).

(iv) outro ato, o de revestir esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a significação denominada proposição<sup>29</sup>.

Logo, mais se conhece um objeto na medida em que se consegue emitir proposições sobre ele, além de relacionar tais proposições de modo coerente, na forma de raciocínios. Nesta linha, PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que ‘conhecer’, ainda que experimente mais de uma acepção, significa “emitir proposições sobre”.

Assim, conheço determinado objeto<sup>30</sup> na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal sorte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas<sup>31</sup>.

Claro está, portanto, que o conhecimento<sup>32</sup> pressupõe a existência linguagem, como bem salienta FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

Tomados o conhecimento e seu objeto como construções intelectuais, sua existência dá-se pela linguagem: metalinguagem o primeiro; linguagem-objeto o segundo<sup>33</sup>. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos. Quaisquer porções de nosso meio-envolvente que não sejam formadas especificamente pela linguagem permanecerão no campo de meras sensações, e, se não forem objetivadas no âmbito das interações sociais, acabarão por dissolver-se no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o

<sup>29</sup> *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 1, 3.

<sup>30</sup> LOURIVAL VILANOVA elucida: “[...] do contínuo-heterogêneo que é o real, o sujeito constrói um descontínuo-homogêneo que é o objeto”. (*Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. I. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004, p. 10.

<sup>31</sup> Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 11, 1. quin. jun. 1996.

<sup>32</sup> FABIANA DEL PADRE TOMÉ nos esclarece que, “[...] quando falamos em *conhecimento*, estamos a nos referir ao conhecimento objetivado (vertido em linguagem). As sensações, por exemplo, só se configuram conhecimento e estão aptas a entrar no curso da comunicação quando objetivadas, ainda que tal objetivação se dê apenas no pensamento, pois na mente do ser cognoscente já existe linguagem”. (*Contribuições para a Segurança Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, nota de rodapé 12, p. 20.

<sup>33</sup> Segundo NICOLA ABBAGNANO, “[...] é necessário distinguir a linguagem da qual se fala, que é o assunto da discussão, e a linguagem com a qual se fala, com a qual desejamos construir a definição de verdade para a primeira linguagem. Esta última é a metalinguagem; a primeira é a linguagem-objeto. [...] A distinção entre linguagem e metalinguagem assume grande importância na análise filosófica neopositivista”. (*Dicionário de filosofia*. Tradução Alfredo Bosi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, s.v. *linguagem-objeto, metalinguagem*).

conhecimento, na sua forma plena. [...] A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante a linguagem. Não é possível conhecermos as coisas tal como se apresentam fisicamente fora dos discursos que a elas se referem. Por isso, nossa constante afirmação de que a linguagem cria ou constitui a realidade<sup>34</sup>.

Sob este referencial, portanto, a linguagem é o único meio para construir e conhecer a realidade, ou seja, o conhecimento só se dá utilizando-se a linguagem constitutiva da realidade, demonstrando-se relevante, também, para a área jurídica, visto que o modo de expressão do direito positivo é a própria linguagem. Afinal, não há norma jurídica que não possa ser expressa por linguagem<sup>35</sup>.

Dessa forma, com os atos de lançamento<sup>36</sup> e de aplicação de penalidade tributária não é diferente, pois ambos devem ser vertidos em linguagem e, como ressalta FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “[...] devem respaldar-se em enunciados probatórios”<sup>37</sup>. Contudo, caso haja equívoco na linguagem das provas, o ato restará defeituoso, podendo ou não ser convalidado, conforme o caso.

De fato, a linguagem, ao longo dos anos, vem assumindo grande importância para todas as áreas do conhecimento científico, principalmente a partir do neopositivismo lógico e giro-linguístico, razão pela qual faremos uma breve incursão por tais correntes filosóficas, a fim de que possamos continuar firmando nossas premissas.

---

<sup>34</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 3, 6.

<sup>35</sup> Aqui pode-se aplicar o que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de “cerco inapelável da linguagem”. (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 165).

<sup>36</sup> Ademais, conforme veremos adiante, o próprio ato de lançamento também é uma norma, seja ela emitida pela autoridade administrativa ou pelo particular, dependente, destarte, da linguagem.

<sup>37</sup> Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 377.

### 1.1.2 Neopositivismo Lógico e Giro-Linguístico

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, o Neopositivismo refere-se à corrente de pensamento humano que ganhou expressividade em Viena, na segunda década do Século XX, quando filósofos e cientistas se reuniam para discutir acerca do conhecimento científico, possibilitando uma série de conclusões.

Uma das conclusões a que chegaram os neopositivistas lógicos foi que a linguagem natural, com os defeitos que lhe são próprios (como a ambiguidade, por exemplo), jamais iria traduzir, de forma adequada, os “anseios cognoscitivos”<sup>38</sup> do ser humano, sendo necessária a elaboração de linguagens artificiais como meio de correção dos vocábulos imprecisos.

E, dentro dessa ideologia, essa corrente do pensamento, propôs uma “[...] visão mais rigorosa da realidade e do mundo jurídico, tomando a linguagem como modo de aquisição do saber científico, aplicada por meio de mecanismos lógicos, na construção de modelos artificiais para a comunicação científica”<sup>39</sup>.

Assim, passou-se a valorizar uma linguagem mais precisa, própria das Ciências, com maior rigor em seus planos semântico<sup>40</sup> e sintático<sup>41</sup>, procurando substituir vocábulos imprecisos por termos com acepções, sempre que possível, unívocas.

---

<sup>38</sup> Expressão utilizada por PAULO DE BARROS CARVALHO (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 22).

<sup>39</sup> Ibid., p. 30.

<sup>40</sup> O aspecto semântico busca descobrir as acepções dos vocábulos jurídicos, que, muitas vezes, são imprecisos, vagos, ambíguos, plurissignificativos. Por essa razão, é necessário um procedimento primordial: a definição. “O aspecto semântico dos signos diz respeito à suas relações com os objetos que denotam. O caráter semântico das normas jurídicas diz respeito às relações entre as normas (signos) e as condutas intersubjetivas ou relações (objetos).” (ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência Jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 175).

<sup>41</sup> O plano sintático é o estudo das relações formais que se estabelecem entre os signos. A sintaxe estuda as relações que se estabelecem entre os sinais da sentença, com independência do seu significado.

Em suma, os neopositivistas se preocuparam em utilizar uma linguagem acurada para o aperfeiçoamento do discurso científico, demonstrando a necessidade de fazer substituir a linguagem natural por uma linguagem natural purificada.

Ademais, com as atenções voltadas à importância da linguagem para o saber científico, conforme nos ensina ROBSON MAIA LINS, surge uma nova corrente filosófica conhecida como giro-linguístico<sup>42</sup>, decorrente do neopositivismo lógico, que rompeu a tradicional forma de conceber a realização entre linguagem e conhecimento, compreendendo a linguagem como edificadora do próprio mundo circundante:

A partir daí a linguagem passou a ser vista como algo independente do mundo da experiência, e foi mais além, ao afirmar que não só o objeto do conhecimento será arquitetado pelo intelecto humano através da linguagem, como também o próprio sujeito cognoscente, que só existirá nos quadrantes da linguagem. Se assim é, podemos afirmar que o próprio processo de conhecimento é uma relação entre linguagens. Se tudo é linguagem, nada existindo fora desses limites, não só o objeto como o próprio ser cognoscente, bem como o próprio processo de conhecimento e, finalmente, a própria realidade, só seriam apreendidos como sentido, cultura construídos pelo homem.

Essa corrente destrói a verdade objetiva e a correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano, com a subsequente ruína do modelo científico representado por métodos aplicáveis aos múltiplos setores da experiência física e social. O giro linguístico está plantado no princípio da autorreferencialidade da linguagem.

---

<sup>42</sup> “As conquistas do ‘giro’ fazem sentir-se em todos os quadrantes da existência humana. Ali onde houver o fenômeno do conhecimento, estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar, ainda que a seu modo, a realidade desse objeto. Reflexões desse gênero conduziram o pensamento a uma desconstrução da verdade objetiva à correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano, com a subsequente ruína do modelo científico representado por métodos aplicáveis aos múltiplos setores da experiência física e social. Plantado no princípio da auto-referencialidade da linguagem, eis a assunção do movimento do ‘giro-linguístico’. É a retórica, não como singelo domínio de técnicas de persuasão, mas, fundamentalmente, como o modelo filosófico adequado para a compreensão do mundo. Têm-se como não mais existente aquele espaço excessivamente privilegiado da racionalidade, apoiado nos auspiciosos resultados colhidos pela Ciência, tão enaltecidos e reverenciados nos tempos do Iluminismo.” (LINS, Robson Maia. O Supremo Tribunal Federal e Norma Jurídica: Aproximações com o Construtivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 160).

Assim, o giro linguístico supera os métodos científicos tradicionais, dando uma nova postura cognoscitiva perante o que se entende por sujeito, por objeto e pelo próprio conhecimento. Após o giro linguístico passou-se a exigir o próprio conhecer da linguagem, condição primeira para apresentação do objeto.

[...]

Para a filosofia, o giro linguístico significa um novo entendimento sobre o estudo da linguagem. A linguagem deixa de ser algo que estaria entre “eu” e a realidade, ou seja, deixa de ser tida como relação entre o sujeito cognoscente e o objeto e se converte em um nexos capaz de criar tanto “eu” como a realidade. De acordo com o giro linguístico, a experiência, além de só se tornar possível por causa da linguagem, resta condicionada por ela própria. A palavra não é só a materialização do pensamento, é o próprio pensamento<sup>43</sup>.

A partir de então, houve uma mudança significativa no contexto filosófico, alterando-se, por conseguinte, a relação entre linguagem e conhecimento. Neste tocante, MANFREDO A. DE OLIVEIRA esclarece que

A viragem ou reviravolta linguística do pensamento filosófico contemporâneo tem fundamento na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre sua infra-estrutura linguística.<sup>44</sup>

De fato, com o giro-linguístico, o conhecimento humano deixa de ser algo não linguístico e passa a ser concebido como um mundo dependente da linguagem, isto porque tal corrente atribuiu à linguagem a função de criar, construir a realidade<sup>45</sup>, ou seja, a linguagem passou a exercer atividade primordial à concepção da realidade.

<sup>43</sup> LINS, Robson Maia. O Supremo Tribunal Federal e Norma Jurídica: Aproximações com o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009, p. 374-376.

<sup>44</sup> *Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006, p. 13.

<sup>45</sup> Para VILÉM FLUSSER, “Se definimos realidade como ‘conjunto de dados’, podemos dizer que vivemos em realidade dupla: realidade das palavras e na realidade dos ‘dados brutos’ ou “imediatos”. Como os dados ‘brutos’ alcançam o intelecto propriamente dito em forma de palavras, podemos ainda dizer que a realidade consiste de palavras e de palavras *in status nascendi*.” (*Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 18).

Por esse prisma, assevera DARDO SCAVINO: “[...] a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o sujeito e a realidade, para se converter num léxico capaz de criar tanto o sujeito quanto a realidade”<sup>46</sup>.

Outrossim, sob este referencial teórico, a verdade deixa de ser por correspondência<sup>47</sup> (representativa da realidade), simplesmente revelada ou descoberta, e passa a ser construída pela linguagem (ou desconstituída), como nos ensina FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

A verdade não se dá pela relação entre palavra e a coisa, mas entre palavras, ou seja, entre linguagens. Daí porque, sendo relação entre enunciados construídos pelo homem, podemos dizer que a verdade não é simplesmente descoberta, mas criada pelo ser humano no interior de determinado sistema.

[...]

A verdade não se descobre: inventa-se, cria-se, constrói-se. Não há uma verdade objetiva, isto é, uma verdade que possa reclamar validade universal. A verdade é sempre relativa, configurando, como assevera Richard Rorty, “o êxito de um discurso em um mercado de ideias”. Depende, portanto, das circunstâncias de tempo e de espaço em que se encontra inserida: a verdade de “terra plana” de ontem deixa de existir, dando lugar à “terra redonda” de hoje<sup>48</sup>.

Sobre a questão em voga, encaixa-se como luva o esclarecimento feito por TACIO LACERDA GAMA:

<sup>46</sup> *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Bueno Aires: Paidós, 1999, p. 12.

<sup>47</sup> Na verdade tida por correspondência, uma proposição seria considerada verdadeira quando correspondesse à realidade do objeto. Era o que prevalecia no antigo contexto histórico denominado de “Filosofia da Consciência”. FABIANA DEL PADRE, porém, ressaltava dois obstáculos à teoria da verdade por correspondência: “Essa correspondência demanda que exista um estado de coisas susceptível de ser descrito pela sentença cuja verdade se está averiguando. No caso de tratar-se de um enunciado negativo, sua veracidade depende da inexistência de estado de fato que se enquadre em sua descrição. Exatamente aí reside o primeiro problema dessa corrente: ignorar o fato de que o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito pela linguagem e, portanto, de que a proposição não o espelho de forma completa. O real é infinito e irrepitível, possuindo, cada objeto, um número ilimitado de determinações. Por isso, o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo. O segundo obstáculo à adoção de tal posicionamento filosófico consiste no fato de que, nos termos da premissa firmada neste trabalho, as coisas só existem para o ser humano a partir do instante em que se tornam inteligíveis para ele. Dependem, portanto, da sua constituição em linguagem. Disso refere não ao objeto-em-si, mas ao enunciado linguístico que a compõe, inexistindo aquela suposta correspondência entre a linguagem e algo exterior a ela.” (*A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 12).

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 16.

Após o estabelecimento da chamada “Filosofia da Linguagem Contemporânea”, marcadamente com os trabalhos do “primeiro” Martin Heidegger e do “segundo” Ludwig Wittgenstein, “sujeito”, “objeto”, “verdade” passam a ser compreendidos como construções da linguagem. Isso porque se torna difundida ideia de que toda e qualquer forma de compreensão se dá na linguagem e segundo os seus limites. Conhecer algo é antes conhecer a linguagem que torna esse algo compreensível. De forma inversa, antes da linguagem não há compreensão. Trata-se, pois, de uma completa reviravolta na concepção do que é conhecer algo, bem como na importância que a linguagem exerce nesta tarefa<sup>49</sup>.

Em suma, a linguagem passa ser a condição de possibilidade para constituição do próprio conhecimento, que não é mais visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas, sim, entre linguagens.

Assim, o conhecimento só se dá utilizando-se como instrumento a linguagem; sem linguagem não há realidade, inclusive a jurídica, pois “[...] travar contacto com o Direito é deparar-se, invariavelmente, com a linguagem, seja no tópico do direito posto, como no estrato das proposições descritivas da Ciência”<sup>50</sup>.

De fato, a mudança de paradigma implementada pelo giro-linguístico, atribuindo à linguagem papel fundamental como constituinte da realidade, implica, necessariamente, em estudar o direito como um fenômeno comunicacional, conforme faremos a seguir.

---

<sup>49</sup> Obrigação e crédito tributário. Anotação à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista dos Tribunais*, n. 50, maio/jun. 2003, p. 99-100.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 9.

### 1.1.3 Teoria Comunicacional do Direito<sup>51</sup>

Em nosso entendimento, o direito positivo é uma camada linguística na medida em que oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo, só sendo possível mediante palavras. “Tudo o que se tem acesso são palavras, um conjunto de signos<sup>52</sup> devidamente estruturados na forma de texto.” Consequentemente, o “[...] direito, no seu particularíssimo modo de existir, manifesta-se necessariamente na forma de linguagem. E linguagem é texto”<sup>53</sup>.

Por sua vez, texto pode ser entendido como um conjunto de signos ordenados com o intuito comunicacional<sup>54</sup>. É o resultado de um processo comunicacional; é a mensagem transmitida do emissor ao receptor. Outrossim, partimos da premissa de que todo texto compõe-se, invariavelmente, por três elementos: suporte físico, significado e significação<sup>55</sup>, inerentes aos signos (palavras) que o constitui.

Ademais, acerca da distinção entre “texto em sentido estrito” e “texto em sentido amplo”, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que em sentido estrito o texto “[...] se restringe apenas plano dos enunciados enquanto

<sup>51</sup> GREGORIO ROBLES MORCHÓN, autor espanhol, é um dos maiores expoentes da teoria comunicacional do Direito. Segundo nos explica RENATA ELAINE SILVA, “[...] por meio do método analítico-hermenêutico da teoria da linguagem, ele defende um modelo construtivo e não descritivo do Direito. Para sua teoria, o direito é um fato comunicacional, em que as normas jurídicas estão postas em um sistema comunicacional que inter-relaciona mensagem e receptor”. (*Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 7-8).

<sup>52</sup> De acordo com AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] num conceito mais genérico, o signo é tudo que representa algo para alguém, um objeto, um desenho, um dado físico, um gesto, uma expressão facial, etc. Num conceito mais específico, adotando-se as terminologias de EDMUND HUSSERL, o signo é uma relação triádica entre: (i) um suporte físico; (ii) um significado; e (iii) uma significação”. (*Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 163).

<sup>53</sup> Ibid., p. 173.

<sup>54</sup> LÚCIA SANTAELLA define a comunicação como a “[...] transmissão de qualquer influência de uma parte de um sistema vivo ou maquinal para outra parte”. (*Comunicação e Pesquisa*. São Paulo: Bluecom, 2011, p. 22-23).

<sup>55</sup> LIZIANE ANGELOTTI MEIRA esclarece que “[...] suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras) e a palavra escrita (tinta no papel, fiz no quadro), é o meio material no qual é corporificada e transmitida a mensagem. Significado é o objeto ou a ideia que a que o interlocutor se refere. Significação é a noção ou ideia que mensagem provoca no receptor”. (Regimes Aduaneiros Especiais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Coleção de Estudos Tributários*. São Paulo: IOB, 2002, p. 30).

suportes de significações, de carácter eminentemente físico”<sup>56</sup>, ou seja, dado material tomado como base empírica para a construção de significações, aquilo de GREGORIO ROBLES MORCHÓN denomina de “dado bruto”.

Já em sentido amplo, “texto” abrange sua implicitude, seu sentido, sendo este o sentido que deve ser tomado, quando se equipara direito a texto. Isso porque em seu sentido *lato*, ao intérprete é possível identificar a relação triádica inerente aos signos, relacionar seus elementos, atribuindo-lhe sentido.

Desta forma, quando GREGORIO ROBLES MORCHÓN afirma que o direito é texto, ele quer dizer que “[...] o Direito aparece ou se manifesta como texto, sua essência é ser texto, e sua existência real é idêntica à existência real de um texto”<sup>57</sup>.

E, como nos elucida ROBSON MAIA LINS, segundo o doutrinador espanhol, “[...] a prova palpável de que direito é texto está em que todo ordenamento jurídico é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras”<sup>58</sup>.

É preciso deixar claro, ainda, que o texto é o resultado de um processo comunicacional, ou seja, é a mensagem transmitida do emissor ao receptor. E, no caso do Direito Positivo, as mensagens são as próprias normas jurídicas, com emissor e receptor, caracterizando verdadeiro processo comunicacional.

Portanto, tomado o lançamento como ato administrativo que configura uma norma jurídica, o Estado será o emissor<sup>59</sup> da mensagem, e, por

---

<sup>56</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40.

<sup>57</sup> *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005, p. 49.

<sup>58</sup> LINS, Robson Maia. O Supremo Tribunal Federal e Norma Jurídica: Aproximações com o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 378.

<sup>59</sup> O processo comunicacional se dá com a transmissão de uma mensagem de um indivíduo para outro. Mas, para que esse conteúdo seja efetivamente recebido pelo destinatário, é preciso que estejam presentes os seguintes elementos: emissor: o indivíduo produz a mensagem e a transmite; receptor: aquele sujeito a quem a mensagem é destinada;

sua vez, “[...] o destinatário será aquele que figurará na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária e que terá o dever de pagar o tributo ao Estado”<sup>60</sup>, conforme veremos ao tratar da incidência normativa e de sua documentação.

Assim, a teoria comunicacional concebe o direito como um sistema de comunicação<sup>61</sup>, que tem por função organizar a convivência humana mediante a regulação das ações. Acerca da questão, FABIANA DEL PADRE TOMÉ arremata:

A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são do que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios apresentando as três dimensões sýgnicas: suporte físico, significação e significado.<sup>62</sup>

Neste sentido é que entendemos o direito como fenômeno comunicacional e se faz pertinente a observação de LOURIVAL VILANOVA, segundo o qual

[...] altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é

---

mensagem: o conjunto de signos transmitidos; canal: o modo físico como a mensagem é transmitida (som, escrita, sinais); código: é a forma como a linguagem se apresenta, comum aos dois sujeitos; conexão psicológica: é o “estado” de intenção em que os sujeitos emissor e receptor estão para realizarem a comunicação; e contexto: é a realidade em que se encontram inseridos os elementos do processo comunicacional.

<sup>60</sup> LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. *Lançamento, Processo Administrativo e Extinção do Crédito Tributário: uma aplicação da teoria da Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 179.

<sup>61</sup> Neste sentido é que GREGORIO ROBLES MORCHÓN afirma: “[...] mi propuesta concreta de Teoría del Derecho se basa en contemplar este último como un sistema de comunicación entre los hombres cuya misión inmanente es dirigir La acción humana. Como sistema de comunicación consiste en un sistema de signos”. (*Teoría del Derecho. Fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. v. 1., 2. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2008, p. 42).

<sup>62</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 47.

a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do direito<sup>63</sup>.

Portanto, o direito positivo se caracteriza como um sistema comunicacional. No interior desse sistema, as normas jurídicas são mensagens com conteúdo prescritivo. Logo, impõe, como alerta PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] que qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emitente, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional”<sup>64</sup>.

## 1.2 Delimitação do Objeto, Método e Sistema de Referência

Conforme já foi dito, partimos do pressuposto de que a linguagem é condição para a constituição do próprio conhecimento, o qual, após o giro-linguístico, deve ser visto como uma relação entre linguagens e não entre sujeito e objeto.

Assim, como destaca AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] a linguagem deixa de ser apenas instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa ser a condição de possibilidade para constituição do próprio conhecimento enquanto tal”<sup>65</sup>.

Contudo, para que o conhecimento seja alcançado, é necessário o preenchimento de alguns pressupostos, quais sejam: a) delimitação do objeto a ser estudado; b) escolha do método a ser utilizado como instrumento científico para se chegar ao conhecimento do objeto; e c) fixação de um sistema de referência, vez que todo conhecimento é estabelecido por meio de relações associativas condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente. Adiante, segue pormenorizado cada um desses pressupostos.

---

<sup>63</sup> *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 34.

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 164.

<sup>65</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 83.

### 1.2.1 Delimitação do objeto

Para um conhecimento ser científico deve haver a especificação do objeto, isto é, sua demarcação mediante o corte epistemológico. Tal requisito é fixado pela própria Ciência do Direito.

Neste sentido, LOURIVAL VILANOVA já afirmou ser, “[...] uma exigência imposta à Ciência do Direito estabelecer seu objeto de estudo”<sup>66</sup>. Na mesma direção, PAULO AYRES BARRETO nos adverte que “[...] o processo construtivo pressupõe a demarcação do objeto. O conhecimento de um dado objeto exige um constante caminhar em busca da redução de complexidades”<sup>67</sup>.

Neste tocante, esclarece MARCELO FORTES CERQUEIRA:

A rigorosa demarcação do objeto especulativo consiste em uma das preocupações mais permanentes para aquele que se propõe a estudar o direito de forma científica. É precisamente mediante o emprego de cortes metodológicos que uma dada realidade, por si só infinita em peculiaridades, pode ser seccionada para efeito de análise epistemológica<sup>68</sup>.

Destarte, o corte epistemológico ocorre com a identificação e demarcação do objeto em análise. E, em atenção a tais advertências, cumpre esclarecermos que, pelo fato de o objeto de estudo da Ciência do Direito ser o direito positivo, no presente trabalho dissertativo dele partiremos, tomando-o como o conjunto de normas válidas<sup>69</sup> em nosso ordenamento jurídico<sup>70</sup>.

---

<sup>66</sup> *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. I. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004, p. 4-10 (capítulo: Sobre o Conceito de Direito).

<sup>67</sup> *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 2-3.

<sup>68</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 55.

<sup>69</sup> Tomamos validade como a relação de pertinência de uma proposição normativa com o sistema de direito positivo. Ademais, há de se ressaltar que a validade da norma se inicia com a sua introdução no sistema jurídico e se encerra quando o próprio sistema jurídico, por meio de sua linguagem específica, enuncia que a norma não mais pertence ao seu conjunto.

<sup>70</sup> Neste trabalho, adotaremos como sinônimos os termos *ordenamento* e *sistema*, tal como faz PAULO DE BARROS CARVALHO, diferentemente de GREGORIO ROBLES

Contudo, FABIANA DEL PADRE TOMÉ destaca que “[...] inesgotabilidade de qualquer assunto sobre o qual se pretenda discorrer torna imprescindível que se efetue um corte metodológico, demarcando os ângulos pelos quais o objeto será analisado”<sup>71</sup>.

Sendo assim, no tocante à delimitação de nosso objeto de estudo, procederemos a um recorte<sup>72</sup>, cuja análise se concentrará no Código Tributário Nacional e na legislação que cuida do processo administrativo federal<sup>73</sup> (Lei nº 9.784/99<sup>74</sup>, Decreto, 7.574/2011<sup>75</sup>, Decreto nº 70.235/72<sup>76</sup>), posto que a pesquisa tem por escopo a investigação e explicitação de critérios seguros para a classificação dos defeitos que podem macular o ato de lançamento tributário, especificamente no que tange à identificação/diferenciação dos vícios materiais e formais.

Ademais, a apresentação de critérios para o reconhecimento dos vícios citados, visando à interpretação e aplicação do art. 173, II, do Código Tributário, terá como ponto de partida o controle de legalidade da formação do ato administrativo de lançamento, cujos elementos e pressupostos explicitaremos com base na doutrina administrativista correlacionada à tributária. Com isso, temos o objetivo de apontar, além do erro de direito e erro de fato, as duas espécies de defeitos que podem macular o lançamento:

---

MORCHÓN, para quem há distinção. Segundo o autor, ordenamento é o texto jurídico bruto em sua totalidade, composto por textos concretos, os quais são resultado de decisões concretas. Já sistema jurídico implicaria o arranjo do material legal e de sua interpretação, livre das contradições e de ambiguidades. (MORCHÓN, Gregório Robles. *As Regras do Direito e as Regras dos Jogos*. Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo: Noeses, 2011).

<sup>71</sup> *Contribuições para a Seguridade Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 18.

<sup>72</sup> “O corte da realidade é uma decisão arbitrária que o cientista estabelece como proposição axiomática que não se prova nem se explica.” (DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007).

<sup>73</sup> Isso se justifica para fins de facilitação do trabalho, posto que, nos âmbitos estadual e municipal, cada pessoa política dispõe sobre o assunto, havendo uma infinidade de legislação.

<sup>74</sup> Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

<sup>75</sup> Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

<sup>76</sup> Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências.

- (i) vícios decorrentes da desobediência de regras disciplinadoras da produção normativa (direito tributário formal), mediante análise do processo enunciativo do ato (enunciação-enunciada), o que acarreta a anulação do lançamento, por vício formal, deixando em aberto, contudo, a possibilidade de nova constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, II, e os,
- (ii) vícios decorrentes da inobservância das normas que tratam dos aspectos substanciais (direito tributário material), ou seja, a constatação de mácula em algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, também chamado de vício material e que condena à nulidade do ato administrativo de lançamento, sem qualquer possibilidade de convalidação, por afetar seus elementos essenciais (verificáveis no enunciado-enunciado).

Entendemos, assim, ser de crucial importância a estipulação de firmes critérios para a identificação dos vícios no ato administrativo de lançamento, pois, em se tratando de vício formal, o lançamento será anulado e o Fisco terá, contando da data da decisão anulatória definitiva, mais cinco anos para a constituição de novo crédito tributário em substituição ao lançamento anulado.

E é porque a legislação não dispõe explicitamente qual defeito do ato administrativo se enquadraria na categoria de “vícios formais” que se justifica o estudo do objeto ora delimitado.

### **1.2.2 Método: Constructivismo Lógico-Semântico**

Todo discurso científico deve primar pela rigidez na construção do sentido e de sua formulação. E, para que isso ocorra a contento, é preciso a adoção de um método<sup>77</sup>, em face da aproximação do objeto a ser pesquisado,

---

<sup>77</sup> “Método é o caminho pelo qual se chega a determinado resultado.” (HEGENBERG, Leônidas. *Etapas da investigação científica*. v. 2. São Paulo: E.P.U./EDUSP, 1976 (Capítulo 4: leis, teorias, método)).

visando concatenar o pensamento mediante o estabelecimento das etapas a serem percorridas, para alcançar o fim desejado.

Em outras palavras, “[...] uma abordagem de cunho científico sobre qualquer tema em Direito requer seja definido o modo de aproximação do objeto a ser investigado<sup>78</sup>”. E, partindo da premissa de que se trata de uma pesquisa científica, deve-se adotar um método científico<sup>79</sup>, por ser um traço característico da ciência<sup>80</sup>.

Método, por sua vez, pode ser tomado “[...] como sendo a forma lógico-comportamental investigatória na qual se baseia o intelecto do pesquisador para buscar os resultados que pretende (construir suas proposições científicas – ou seja, o objeto formal)”<sup>81</sup>.

Nesta senda, para fins de produção deste trabalho, o método escolhido foi o constructivismo lógico-semântico, originário dos ensinamentos de Lourival Vilanova e difundido por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>82</sup>, que permite entender a necessária relação entre o objeto de estudo e o ser cognoscente, para que realize o ato de conhecimento, numa relação plenamente dialética. Trata-se, pois, de método de aproximação do objeto (da linguagem) que atribui sentido a ele; constrói o sentido desse objeto.

<sup>78</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 2).

<sup>79</sup> PAULO AYRES BARRETO adverte que “[...] uma abordagem de cunho científico sobre qualquer tema em Direito requer seja definido o modo de aproximação do objeto a ser investigado”. (ibid., p. 3).

<sup>80</sup> Segundo ensina LOURIVAL VILANOVA, a ciência é “[...] um conjunto de conceitos dispostos segundo certas conexões ideais, estruturadas segundo princípios ordenadores que os subordinam a uma unidade sistemática. Os elementos conceptuais não se justapõem, mas se articulam, obedecendo a relações lógico-formais de caráter necessário”. (*Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. I. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004, p. 4).

<sup>81</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 49.

<sup>82</sup> Conforme explica FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “[...] na atualidade, as obras do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO vêm cumprindo importante função de difundir o constructivismo lógico-semântico aplicado ao Direito. Foi por meio do constructivismo lógico-semântico que o direito retomou suas discussões filosóficas, permitindo, inclusive, o reencontro de diversos ramos do direito com suas origens na Teoria Geral do Direito”. (Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 321-342).

Como tomamos o direito como um corpo de linguagem, o lógico, neste caso, indica a análise sintática da língua ao requerer a decomposição do objeto. A análise de cada parte individualmente permite reduzir a complexidade linguística. Por semântico indica-se a relação dos signos com os objetos que se constrói e se busca representar.

Portanto, por meio do constructivismo lógico-semântico desenvolve-se estudo hermenêutico-analítico, método próprio dos objetos culturais<sup>83</sup>, em que se dirige a atenção aos dados linguísticos, fazendo uso das categorias lógico-semânticas do texto prescritivo e analisando a norma jurídica na sua inteireza conceptual, levando em conta, ainda, a estrutura do objeto somada à valoração inerente ao Direito.

Neste sentido, as teorias analítica e hermenêutica se completam, e, como bem coloca AURORA TOMAZINI DE CARVALHO,

[...] a base do Constructivismo lógico-semântico, como o próprio nome enseja, não é a desintegração de uma opinião, mas a construção de uma posição, fundada em premissas solidificadas num referencial filosófico, onde o modelo dogmático mostra-se presente do começo ao fim<sup>84</sup>.

<sup>83</sup> A divisão dos objetos é feita a partir de sua essência, ou seja, são separados em classes de acordo com sua ontologia, tendo o ser humano como ponto de referência onde se irradiam os espaços correspondentes. Isso porque o ser humano é o centro a partir do qual os objetos do mundo são considerados. Dessa classificação, chegou-se a quatro regiões ônticas dos objetos:

a) Objetos Naturais: são reais; têm existência no tempo e no espaço; estão na experiência; são neutros de valor; o ato gnosiológico é explicação, e o método é empírico-indutivo; b) Objetos Ideais: são irrealis; não têm existência no tempo e no espaço; não estão na experiência; são neutros de valor; o ato gnosiológico é intelecção, e o método eficaz é o racional-dedutivo; c) Objetos Culturais: são reais; têm existência no tempo e no espaço; estão na experiência, além de serem valiosos, positiva ou negativamente; o acesso cognoscitivo se dá pela compreensão, e o método próprio é o empírico dialético; d) Objetos Metafísicos: são reais; têm existência no tempo e no espaço; não estão na experiência; são valiosos, positiva ou negativamente; não existe caminho científico para o seu acesso, o qual dependerá do poder retórico de quem o afirma, contando com a boa vontade e a crença do receptor da mensagem. O direito está na região ôntica dos entes culturais. E, como objeto cultural, pode-se afirmar ser o direito real (é possível ter acesso a ele); ter sua existência no tempo e no espaço (validade, vigência e eficácia das normas jurídicas); além de valioso positiva ou negativamente (no caso do direito positivo, serem as normas jurídicas válidas ou não).

<sup>84</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 83.

Assim, nos falares de FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

O constructivismo lógico-semântico pode ser visto como rigorosa elaboração da metodologia sintática e semântica do direito. Essa concepção filosófica possibilita edificar uma teoria das normas bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico e com boas indicações para um desdobramento pragmático. Tudo isso, considerando que a positivação do direito se opera mediante a presença indispensável da linguagem, num contexto de crenças, ideias e convicções, decorrentes dos valores dos sujeitos que integram a sociedade. Trata-se, portanto, de um estudo hermenêutico-analítico do direito, em que se dirige a atenção aos dados linguísticos (linguagem jurídico-normativa), fazendo uso das categorias lógico-semânticas do texto prescritivo e analisando a norma jurídica na sua inteireza conceptual, mas que, por outro lado, também considera a necessidade premente de o discurso teórico propiciar a compreensão da concretude empírica do direito posto<sup>85</sup>.

Em suma, nesta linha metodológica, procura-se amarrar as ideias, definir os termos importantes, mediante rigorosa elaboração da metodologia bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico.

Tudo isso para conferir firmeza ao discurso (reduzindo as ambiguidades e vaguidades), primando pela coerência com as premissas firmadas e rigor da mensagem comunicativa do direito positivo e da Dogmática Jurídica<sup>86</sup>, sem qualquer desprezo pelo plano pragmático<sup>87</sup>, vez que o direito está voltado a reger as condutas intersubjetivas do mundo social.

---

<sup>85</sup> Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 237.

<sup>86</sup> “Nesta acepção, diz-se que ‘dogmática jurídica’ denota nada mais do que a ‘ciência jurídica’ por excelência, ou seja, o estudo doutrinário do direito”. (GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 166).

<sup>87</sup> Tanto que no presente trabalho dissertativo, procederemos à análise jurisprudencial acerca de nosso objeto de estudo (vícios materiais e formais no lançamento tributário).

### 1.2.3 Sistema de Referência

Sob nosso ponto de vista, o sistema de referência é condição de existência e subsistência do conhecimento, ou seja, não existe conhecimento sem sistema de referência, sem a indicação do modelo dentro do qual é possível aferir a veracidade de determinadas proposições.

Afinal, como bem explica FABIANA DEL PADRE TOMÉ, um sistema de referência pode ser entendido como conjunto de coordenadas de tempo e de espaço em que a compreensão do mundo se opera.<sup>88</sup>

Portanto, ante a importância do estabelecimento de nosso sistema de referência é que delimitaremos as categorias e postulados que serão objeto de estudo no decorrer do presente trabalho dissertativo, limitando as questões a serem abordadas e permitindo aferição da coerência das conclusões a que chegaremos.

Pois bem! Inicialmente, ressaltamos que partimos da Teoria Geral do Direito e Filosofia do Direito, para, uma vez esclarecidos os conceitos e firmadas nossas premissas, possamos aplicá-los à esfera tributária, especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal e lançamento tributário.

Tal importância é destacada por PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “[...] o hábito de certas reflexões filosóficas e o apelo frequente às categorias da Teoria Geral do Direito, longe de dificultar o acesso ao objeto da investigação, aparecem como condições mesmas do aprofundamento cognoscitivo”<sup>89</sup>.

Ademais, já nos posicionamos sobre questões relevantes para o firmamento de nosso sistema de referência, tais como:

---

<sup>88</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 359.

<sup>89</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 27.

(i) ante a relevância da linguagem<sup>90</sup>, a partir do neopositivismo lógico e giro-linguístico, ela constitui a realidade e o próprio direito<sup>91</sup>, e, sob esse referencial, a verdade deixa de ser por correspondência (representativa da realidade) e passa a ser construída pela linguagem (ou desconstruída);

(ii) tomamos conhecimento, não como uma relação entre sujeito e objeto, mas, sim, entre linguagens, ou seja, somente conhece determinado objeto o sujeito que é capaz de emitir proposições sobre tal objeto;

(iii) partimos do pressuposto que direito é texto, inserido num processo comunicacional, ingressando no sistema jurídico positivo somente as mensagens oriundas dessas comunicações, que são as normas jurídicas;

(iv) entendemos que o direito pode ser classificado como um objeto cultural, ou seja, um objeto criado e modificado pelo homem e cuja existência espaço-temporal, susceptível, portanto, à experiência, além de serem valiosos, positiva ou negativamente;

(v) Entendemos validade como sendo uma relação de pertinência da proposição jurídica com o sistema. Explique-se. Quando uma norma é inserida no ordenamento jurídico, através de um veículo introdutor, presume-se, com base na enunciação-enunciada, que tal norma é válida, isto é, que foi criada por um órgão legalmente competente/legítimo por ter sido constituído para tal fim e que

---

<sup>90</sup> FABIANA DEL PADRE TOMÉ assevera que “[...] o estudo da teoria da linguagem tem finalidade específica de identificar instrumentos teóricos que permitam melhor compreensão e operacionalização da experiência jurídica. Dessa forma, busca atender-se à sempre recomendável intersecção entre teoria e prática, entre ciência e experiência, ampliando, assim, o universo das formas jurídicas.” (Vilém Flusser e o Construtivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 322).

<sup>91</sup> O direito cria as suas próprias realidades. Como exemplo, podemos citar que a significação atribuída a um “bem móvel” pelo direito não é a mesma dada pela comunidade. Ademais, citamos as ficções jurídicas como um todo, instituto amplamente utilizado pelo legislador.

observou os procedimentos estabelecidos em lei para a sua produção<sup>92</sup>. Assim, adotamos o conceito de validade como sinônimo de existência da norma no ordenamento jurídico, conforme demonstraremos adiante com mais propriedade.

Ademais, utilizaremos as expressões *sistema* e *ordenamento jurídico* como sinônimos, significando conjunto de normas, com o objetivo de regular condutas humanas intersubjetivas. Afinal, segundo LOURIVAL VILANOVA, “[...] onde há sistema há relações e elementos que se articulam segundo leis”.<sup>93</sup> Trataremos, assim, do direito positivo como um sistema<sup>94</sup> de linguagem prescritiva.

Contudo, cumpre-nos, ainda, antes de adentar especificamente no tema, a fixação de mais algumas premissas e estabelecimento de conceitos fundamentais, que permitirão, com mais tranquilidade e segurança, chegar ao objetivo proposto inicialmente, qual seja, a fixação de critérios para identificação dos vícios, que podem macular o ato de lançamento, quer esteja ou não inserto em auto de infração.

---

<sup>92</sup> O próprio sistema determina o modo de criação de sua linguagem ao prescrever quais pessoas estão aptas a produzir normas jurídicas e quais os procedimentos a serem realizados para este fim. Nesta linha de raciocínio, para identificar se uma regra pertence ou não ao ordenamento, utilizamo-nos de dois critérios: (i) a autoridade competente; e (ii) o procedimento próprio.

<sup>93</sup> *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 172-173.

<sup>94</sup> LOURIVAL VILANOVA sintetiza a noção de sistema nos seguintes termos: “[...] falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”. (ibid., p. 173).

## 2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS E DEMARCAÇÃO DE PREMISSAS

2.1. Direito Positivo e Ciência do Direito. 2.2. Norma Jurídica (2.2.1. Conceito e classificação. 2.2.2. Estrutura dual e norma jurídica completa. 2.2.3. Regra-matriz de incidência tributária. 2.2.3.1. Antecedente ou hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária. 2.2.3.1.1. Tempo do fato e tempo no fato. 2.2.3.2. Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária). 2.3. Percurso de construção de sentido da norma jurídica. 2.4. Incidência Normativa (2.4.1. Teorias sobre a incidência tributária. 2.4.2. Incidência e aplicação. 2.4.3, Documentação da Incidência). 2.5. Ciclo de Positivização do Direito e Produção Normativa. 2.6. Crédito Tributário e Obrigação tributária.

### 2.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

Neste momento, insta deixar claro que tanto o Direito Positivo quanto a Ciência do Direito devem ser tratados como sistemas e que passaremos a analisá-los como tal, visando a um estudo científico do Direito.

De sorte que, segundo LOURIVAL VILANOVA, a noção de sistema pode ser sintetizada nos seguintes termos: “[...] falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito elementos e relações se verifiquem”<sup>95</sup>.

Por sua vez, TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, lembrando as lições de GERALDO ATALIBA, destaca que “[...] a importância de conferir caráter sistemático à realidade que se pretende estudar é de grande utilidade científica, uma vez que impõe caráter de unidade ao objeto, outorgando consequentemente segurança ao conhecimento”<sup>96</sup>.

Assim é que tratamos como sistemas<sup>97</sup> tanto o direito positivo como a Ciência do Direito, como bem nos adverte PAULO DE BARROS CARVALHO:

<sup>95</sup> *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 173.

<sup>96</sup> *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 50.

<sup>97</sup> Seguimos a linha defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem não há distinção entre ordenamento e sistema, conforme já consignamos anteriormente.

Mas não só o direito positivo se apresenta como sistema, como também a Ciência que dele se ocupa assume foros sistemáticos. O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A Ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema não só nomoempírico, mas também teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica<sup>98</sup>.

Porém, apesar de serem sistemas e corpos linguísticos de acordo com o referencial que trabalhamos, o mestre ensina que há “[...] muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria exclusiva”<sup>99</sup>.

De fato, considerando o direito como linguagem<sup>100</sup>, ao olharmos para a Ciência do Direito e Direito Positivo, a linguagem se manifestará em dois níveis:

(i) integrando o direito posto, como instrumento da comunicação normativa; e (ii) descrevendo, crítico-explicativamente, as regras positivas válidas em certas condições de espaço e em determinado intervalo de tempo. É a linguagem descritiva da Ciência falando da linguagem prescritiva do direito em vigor: sobrelinguagem, a primeira; linguagem-objeto, a segunda<sup>101</sup>.

De maneira perspicaz, TÁCIO LACERDA GAMA, partindo dos ensinamentos de VILÉM FLUSSER<sup>102</sup> (para quem a teoria do conhecimento é,

---

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 218). Contudo, conforme já dissemos, GREGORIO ROBLES MORCHÓN separa sistema de ordenamento e o faz afirmando “[...] que o texto jurídico elaborado é o sistema. E o conjunto de unidades linguísticas elementares do sistema são as normas jurídicas e só as normas jurídicas porque fazem parte de um texto jurídico. Antes do texto jurídico elaborado encontramos apenas o ordenamento: texto bruto que necessita de construção criadora de sentido (norma).” (SILVA, Renata Elaine da. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 266.

<sup>98</sup> Op. cit., p. 219.

<sup>99</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

<sup>100</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO faz a seguinte colocação: “[...] linguagem, como conjunto de signos utilizados para a comunicação entre os homens, é também um objeto cultural, entrando na composição ontológica daquel'outro objeto cultural, que é o direito”. (*Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 32-33).

<sup>101</sup> Ibid., p. 32.

<sup>102</sup> *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

fundamentalmente, uma teoria da tradução), a Ciência do Direito Tributário realiza uma espécie de tradução<sup>103</sup> da mensagem prescritiva positivada nas normas tributárias. Sendo assim:

O jurista se dedica a compreender o sistema das normas que versam sobre a tributação, ou seja, conhecer os seus elementos (repertório) e a forma como eles se organizam (estrutura). Ao fazer isso, constrói um sistema composto por proposições descritivas (repertório) que se organizam segundo uma orientação metodológica (estrutura). O primeiro conjunto repertório/estrutura dá forma ao direito tributário positivo. O segundo é a Ciência que se constrói sobre ele<sup>104</sup>.

Sobre a distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito, com ênfase na Teoria Geral do Direito e na Filosofia do Direito, PAULO DE BARROS CARVALHO, brilhantemente, explica:

O direito positivo é vertido numa linguagem técnica, assim entendida toda aquela que se assenta no discurso natural, aproveitando, em quantidade considerável, palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao patrimônio das comunicações científicas. Projeta-se sobre o campo do social, disciplinando os comportamentos intersubjetivos com seus três (e somente três - lei do quarto excluído) operadores deônticos (obrigatório, permitindo e proibido<sup>105</sup>) e canalizando as condutas em direção aos valores que a sociedade quer ver implantados. Quanto ao tipo é uma linguagem técnica, mas sua função é eminentemente prescritiva, incidindo como um conjunto de ordens, de comandos que buscam alterar comportamentos sociais, motivando seus destinatários. Já a Ciência do Direito é um discurso descritivo de seu objeto, o direito positivo. Assume, portanto, a condição de metalinguagem, pois suas proposições indicativas ou teoréticas se ocupam das proposições prescritivas do direito posto. Sendo a metalinguagem de cunho descritivo, seus valores

<sup>103</sup> “Uma tradução é concebida como atividade cognitiva que realiza a passagem de um enunciado dado para outro considerado seu equivalente”. (ARAUJO, Clarice von Oerzten de. Da incidência como tradução. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 157.

<sup>104</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. XXXII.

<sup>105</sup> “O functor presente no conseqüente normativo vem sempre modalizado por um dos três modais da lógica deôntica: obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V). Por força do princípio do quarto excluído, inexistente uma quarta possibilidade de modalização, sendo que o facultativo pode ser reduzido ao permitido e ao não-permitido (p e –p, respectivamente).” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 62).

lógicos são os da lógica alética: verdadeiro e falso. Ao mesmo tempo, como a linguagem-objeto (direito positivo) tem função prescritiva, suas valências são as da lógica deontica: válida e não-válida. Os mais modernos estudos sobre o Direito reivindicam atenção especial para este ponto, uma vez que “linguagem jurídica” é expressão ambígua, servindo para designar tanto a prescritiva de condutas (direito positivo) quanto a descritiva de normas (Ciência do Direito). Tratando-se de duas linguagens com dimensões sintáticas (ou lógicas), semânticas e pragmáticas diferentes, a indistinção se torna uma ameaça sempre perigosa para o estudioso<sup>106</sup>.

Em suma, há se destacar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, com o objetivo de prescrever comportamentos e de regular condutas humanas, utilizando-se, destarte, da linguagem prescritiva. Molda-se o direito positivo pela lógica deontica (dever-ser), sujeitando-se à valência de validade e invalidade.

Ademais, ao apreciarmos os textos do direito positivo, como se trata de uma linguagem técnica e não científica, é possível constatar a existência de enunciados contraditórios, o que não interfere na sua existência enquanto sistema, já que eventuais contradições poder ser sanadas quando da aplicação da norma.

Já a Ciência do Direito vai se ocupar do estudo das normas jurídicas, daí porque se trata de um discurso descritivo. Por conseguinte, a Ciência do Direito consiste em uma metalinguagem, na medida em que discorre sobre sua linguagem objeto, que é o Direito Positivo.

Outrossim, segundo, as regras lógicas (lógica apofântica, lógica das ciências), seus valores são de verdade ou falsidade, não admitindo a existência de contradição tendo em vista as características de rigor e precisão própria da linguagem, artificialmente construída, da Ciência do Direito.

Portanto, levando em conta a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito, é possível sintetizar as características vistas anteriormente, fazendo um

---

<sup>106</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 11, 1. quin. jun. 1996, p. 255-263.

escalonamento completo de suas diferenças, mediante o seguinte quadro comparativo elaborado por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO<sup>107</sup>:

| <b>Crítérios linguísticos</b> | <b>Direito Positivo</b>                        | <b>Ciência do Direito</b>      |
|-------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------|
| Função                        | prescritiva                                    | descritiva                     |
| Objeto                        | condutas intersubjetivas                       | Direito positivo               |
| Nível                         | linguagem objeto                               | metalinguagem                  |
| Tipo                          | técnica                                        | científica                     |
| Lógica                        | Deôntica (dever-ser)                           | Alética/Clássica (ser)         |
| Modais                        | obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P) | possível (M) ou necessário (N) |
| Valências                     | válidas ou não válidas                         | altas ou verdadeiras           |
| Coerência                     | admite contradições                            | não admite contradições        |

## 2.2 Norma Jurídica

### 2.2.1 Definição do Conceito e classificação<sup>108</sup>

Conforme, sobejamente já deixamos registrado, partimos do pressuposto que o direito positivo é conjunto de normas jurídicas válidas em nosso país, portanto, o lançamento tributário (como ato administrativo) é também uma norma jurídica. Cabe agora definirmos o conceito de norma jurídica<sup>109</sup>.

<sup>107</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 122.

<sup>108</sup> Consoante ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] classificar é distribuir em classes; dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes.” (IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 12, set. 1996, p. 54).

<sup>109</sup> A norma jurídica, unidade irreduzível de manifestação do deôntico, é, nos dizeres de LOURIVAL VILANOVA, “uma estrutura lógica-sintática de significação”. (Norma Jurídica –

Inicialmente é imperioso destacar que há ambiguidade na expressão “normas jurídicas”, isso porque muitos a usam “[...]” para nominar indiscriminadamente a unidades do conjunto, não demora a provocar dúvidas semânticas que o texto discursivo não consegue suplantar nos primeiros desdobramentos”<sup>110</sup>.

Com efeito, para muitos, a norma jurídica e o texto do direito positivo podem ser tomados como sinônimos. Todavia, discordamos de tal assertiva, pois, nem sempre, a leitura de um único artigo de lei é suficiente para a compreensão de uma norma jurídica. Logo, texto de lei e norma jurídica, de acordo com nosso sistema de referência, não são sinônimos.

Nessa vereda, FABIANA DE PADRE TOMÉ explica que a norma jurídica não se confunde, portanto, com “[...] o texto bruto na forma como posto pelo legislador. A norma jurídica e, por conseguinte, o sistema do direito positivo, é construído a partir do texto bruto, mas com ele não se confunde”<sup>111</sup>.

Logo, entendemos que os textos do direito positivo veiculam expressões linguísticas, as quais são o ponto de partida para a organização da norma jurídica. Contudo, conforme veremos adiante, os textos legais encontram-se no plano da literalidade textual, enquanto as normas estão no plano do conteúdo.

Acerca da matéria, PAULO DE BARROS CARVALHO acentua que “[...] a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo, trata-se de algo que se produz em nossa mente, como

---

proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 61, 1982, p. 16).

<sup>110</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 128.

<sup>111</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 379.

resultado da percepção do mundo exterior captado pelos sentidos”<sup>112</sup>, e, assim arremata:

A norma jurídica é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com os suportes comunicacionais. Por isso, não que se confundir norma, como complexo de significações enunciativas, unificadas em forma lógica determinada (estrutura implicacional) e a expressão literal desses enunciados, ou mesmo os conteúdos de sentido apresentados por tais enunciados, quando isoladamente considerados.<sup>113</sup>

Partindo de tal linha, adotamos como premissa básica deste trabalho, que norma jurídica é a significação que o intérprete constrói a partir da conjugação/cominação dos textos do direito positivo<sup>114</sup>, estruturando-a logicamente sob a forma de um juízo hipotético-condicional, com a previsão uma sanção para o caso de descumprimento da conduta estipulada no seu consequente.

Destarte, a norma jurídica é composta por antecedente (descrição de uma situação do mundo social), denominado hipótese, cuja efetiva ocorrência dará ensejo a uma consequência que, invariavelmente, será uma relação jurídica que vinculará dois sujeitos de direito.

No mesmo sentido, TÁCIO LACERDA GAMA arremata a questão:

Norma jurídica é a significação organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico, e

---

<sup>112</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40.

<sup>113</sup> *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

<sup>114</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA, seguindo a linha de PAULO DE BARROS CARVALHO, também admite a norma jurídica como construção do intérprete: “Realmente, a partir dos enunciados do direito positivo, o exegeta, valorando-os, constrói as normas jurídicas. Não se nega que estas tomam como ponto de partida os textos do direito positivo, porém seu conteúdo vem discernido pelo intérprete, que se vale, para tanto, de sua própria ideologia, isto é, *pauta de valores*. As normas jurídicas são, pois, construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise da legislação *lato sensu*.” (*Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 35).

dotada de bilateralidade e coercitividade. Tem por objetivo regulamentar condutas intersubjetivas.<sup>115</sup>

Em síntese, normas jurídicas são construções feitas pelo intérprete<sup>116</sup> a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. Vale dizer, a norma é o juízo implicacional produzido pelo intérprete no trato com os textos do direito positivo.

Portanto, “[...] cabe ao intérprete o papel de protagonista na construção de sentido das regras que compõem dado ordenamento, pois é ele que adjudica conteúdo à mensagem legislada, para compreender o comando jurídico e dirigir a condutas intersubjetivas”<sup>117</sup>.

Releva ressaltar, por outro lado, que tal conclusão não implica em situar o direito no plano da mera subjetividade isolada ou limitá-lo à vontade do intérprete, isto é, “[...] separado da história, mas só explicáveis a partir de uma tradição, que codetermina sua existência no mundo”.<sup>118</sup>

Outrossim, uma vez esclarecido que normas jurídicas não se confundem com simples textos normativos, é muito importante destacar que PAULO DE BARROS CARVALHO, utilizava-se da dualidade norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito.

Desse modo, norma jurídica em sentido amplo compreenderia todas as proposições prescritivas que pudessem ser construídas a partir da leitura dos textos de direito positivo. Já norma jurídica em sentido estrito denotariam as significações organizadas em um juízo hipotético-condicional, vinculando a realização de um fato à previsão de uma consequência.

---

<sup>115</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. XLIX.

<sup>116</sup> No mesmo sentido, são as colocações de RICCARDO GUASTINI: “As normas, por outro lado, são frutos de interpretação: são precisamente os significados que os intérpretes extraem das disposições.” (*Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 336).

<sup>117</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, maio 2013, p. 91.

<sup>118</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Interpretação e Aplicação do Direito. HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 265-266.

Contudo, ao empreender reflexões sobre o tema, o professor chegou à conclusão de que “[...] mesmo que o legislador apresente o comando montado segundo modelo condicional-hipotético, o destinatário terá de adjudicar significação às peças do juízo, para outorgar substância à mensagem legislada”<sup>119</sup>.

Logo, o termo *norma* deve ser reservado apenas para fazer referência à construção de sentido elaborada pelo intérprete (norma em sentido estrito). E o que antes era chamado de norma em sentido amplo, visando a precisão terminológica, agora passa a ser denominado de enunciados prescritivos.

Vale conferir a precisa explicação de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Em escritos anteriores, tenho utilizado a dualidade norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito, fazendo valer um recurso clássico do pensamento cognoscitivo, que propicia o avanço do raciocínio nos horizontes da ciência e da filosofia. Desse modo, toda e qualquer frase lavrada em documentos normativos, ainda que não apresentada mediante referências deônticas, adquiriria o status de norma jurídica em sentido amplo, ao passo que as construções de sentido que nossa mente organiza segundo o esquema lógico do juízo hipotético receberia o nome de norma jurídica em sentido estrito.

De ver está que estas últimas nunca aparecem revestidas da forma de enunciados prescritivos. Não aparecem, mas comparecem na condição de conteúdo daquelas formas. Mesmo que o legislador apresente o comando montado segundo modelo condicional-hipotético, o destinatário terá de adjudicar significação às peças do juízo, para outorgar substância à mensagem legislada.

Com isso, o mestre quer dizer que

As normas jurídicas em sentido estrito não dispensam o trabalho interpretativo de construção do significado, o que implica reconhecer que o mundo dessas normas (em sentido estrito) é da ordem do inefável, insusceptível, portanto, ao conhecimento pela via da intuição sensível, pela singela leitura, por exemplo, se estivermos tratando de texto escrito.

---

<sup>119</sup> *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. XVII.

Pois bem, foi em função de reflexões como essas que entendi mais recomendável à precisão da linguagem normativa, utilizar a expressão enunciado prescritivo para mencionar a forma escrita consignada no texto, reservando a entidade norma para aludir à construção de sentido que o intérprete elaborou (refiro-me, novamente, ao documento escrito, mas vale para outras linguagens em que o direito se manifeste). Não travamos contacto com as normas pela visão ou por outra intuição sensível, de modo que, se quisermos transmiti-las, deveremos criar formas específicas que, por sua vez, serão objeto de interpretação por que as recebe. A intermediação da forma é indispensável<sup>120</sup>.

Ainda no tocante às normas jurídicas, sabemos que o direito é autopoietico, ou seja, o direito positivo regula sua própria criação mediante normas que determinam material e formalmente referida possibilidade. Tais normas são chamadas de normas de estruturas, por disciplinar o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio para a produção de novos enunciados jurídicos. Voltam-se, pois, especificamente para o legislador.

Por outro lado, o comportamento humano também precisa ser regulado. Neste caso, as normas de condutas se encarregam de disciplinar tais relações intersubjetivas. Em suma, as normas de condutas são as que determinam diretamente comportamento humano, ou seja, a conduta dos indivíduos.

Há se perceber que ambas as normas, em certa medida, acabam por disciplinar conduta. Contudo, como esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO, nas normas de condutas, “[...] a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato”<sup>121</sup>. Já as normas de estrutura têm caráter mediato, “[...] requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente”<sup>122</sup>.

---

<sup>120</sup> *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. XVII.

<sup>121</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64-65.

<sup>122</sup> *Ibid.*, loc. cit.

Portanto, o critério basilar da classificação das normas jurídicas em normas de estrutura e de conduta, é o objeto imediato de sua regulação. Tal classificação nos permite examinar “[...] a relação entre as normas que estabelecem a competência para instituição de tributos e as que efetivamente ferem as condutas, estatuidando a obrigação tributária”<sup>123</sup>.

Por fim, as normas podem ser classificadas quanto a sua abstração e concretude, generalidade e individualidade. Tal classificação leva em consideração o conteúdo previsto no antecedente e consequente da norma jurídica, devido sua estrutura lógica-condicional.

Sob esse prisma, a norma será concreta ou abstrata, caso tenha ou não ocorrido o fato de possível ocorrência previsto em seu antecedente. Por outro lado, pela ótica do consequente, é possível classificar a norma em individual ou geral, pois é nele que encontra prevista a instauração de uma relação jurídica. Destarte, a norma é geral quando se destina a um conjunto de sujeitos indefinidos, e, é individual, quando o sujeito é perfeitamente definido.

Essa distinção entre normas gerais e individuais, abstratas e concretas<sup>124</sup>, mostra-se importante na medida em que o processo de produção das normas jurídicas é caracterizado pela passagem da abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas<sup>125</sup>.

Nesse sentido, destacando a necessidade da atuação humana no referido processo de positivação<sup>126</sup>, a fim de que a disciplina prevista para a

---

<sup>123</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 7.

<sup>124</sup> Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários; geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 57).

<sup>125</sup> FERREIRA, Olívia Tonello Mendes Ferreira. *Embargos à Execução Fiscal após o advento da Lei 11.382/2006*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 52-53.

<sup>126</sup> Isso porque, conforme veremos adiante, para nós a incidência normativa não se dá de forma automática e infalível, mas depende de ação humana para fazer incidir a norma ao caso concreto.

generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, são os ensinamentos de PAULO BARROS CARVALHO:

As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa<sup>127</sup>.

Logo, conjugando as duas classificações, ou seja, os atributos do antecedente e do consequente, as normas podem ser gerais e abstratas, individuais e concretas, individuais e abstratas ou gerais e concretas, mas não se esquecendo de que é o homem que movimenta as estruturas do direito,

### 2.2.2 Estrutura dual e norma jurídica completa

Conforme já adiantamos, a norma jurídica é composta por antecedente (descrição de uma situação do mundo social), denominado hipótese, cuja efetiva ocorrência dará ensejo a uma consequência que, invariavelmente, será uma relação jurídica que vinculará dois sujeitos de direito.

E, de acordo com FABIANA DEL PADRE TOMÉ,

[...] para que se configure a ‘causalidade jurídica’<sup>128</sup>, onde a hipótese implica deonticamente a consequência, existem dois grandes operadores chamados de functor-de-functor<sup>129</sup> e

<sup>127</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58.

<sup>128</sup> Assevera LOURIVAL VILANOVA que “[...] tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada forma sintática”. (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 47).

<sup>129</sup> “O functor-de-functor é indicador da operação deontica incidente sobre o liame de implicação interproposicional (dever ser o vínculo implicacional); é ele que constitui o nexo jurídico das proposições normativas (hipótese e consequência)”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 37).

functor implicacional<sup>130</sup> perfazendo a seguinte estrutura lógica:  $D (H \rightarrow C)$ , onde D é o functor-de-functor,  $\rightarrow$  H é a hipótese, é o functor implicacional, e C é a consequência.<sup>131</sup>

Desta forma, nas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] o lugar sintático de antecedente da norma jurídica é ocupado por uma proposição, denominada de hipótese, pressuposto, ou antecedente, descritora de um evento de possível ocorrência [...]. Sua função é delimitar um fato que se verificado, ensejará efeitos jurídicos”<sup>132</sup>.

Por outro lado, a douta professora também nos ensina que

[...] o lugar sintático do consequente é ocupado por uma proposição delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois ou mais sujeitos assim que se verificado o fato descrito na hipótese. [...] O consequente nada descreve, nem informa, nem prevê, ele prescreve uma conduta, estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos<sup>133</sup>.

Em suma, na estrutura lógica das normas jurídicas, haverá uma hipótese, descrevendo um evento de possível ocorrência no campo da experiência social, ligada ao consequente, que prescreve uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta disciplinada como proibida (V), permitida (P) ou obrigatória (O). Salienta-se que o dever-ser, no consequente, aparece sempre modalizado, ao passo que a ligação antecedente-consequente, o operador é neutro<sup>134</sup>.

<sup>130</sup> “Trata-se de um operador lógico indicador da forma sintática que são as duas proposições componentes da norma jurídica.” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 28). Em outras palavras, simboliza o nexo implicacional que existe entre a hipótese e a consequência.

<sup>131</sup> Ibid., p. 36.

<sup>132</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 296.

<sup>133</sup> Ibid., p. 301-302.

<sup>134</sup> De fato, como nos ensina LOURIVAL VILANOVA, “[...] o que uma norma de direito positivo enuncia é que dado um fato, seguir-se-á uma relação jurídica, entre sujeitos de direito, cabendo, a cada um, posição ativa ou passiva. Mais. Que nessa relação jurídica primária define-se o conteúdo da conduta, modalizando-a como obrigatória, permitida ou proibida. E que, no caso de descumprimento, de inobservância, de inadimplência, por parte do sujeito passivo, o outro sujeito da relação pode exigir coativamente a prestação não-adimplida”. (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 102).

Ocorre que essa estrutura, cuja natureza é dual como se viu<sup>135</sup>, pode ser desmembrada em duas outras partes: norma jurídica primária e secundária, ambas compostas por hipótese e consequência ( $D (H \rightarrow C)$ ), como bem esclarece FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

Em síntese, a norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a não-observância da conduta prescrita na consequência da primeira. E, enquanto aquela estatui direitos e deveres correlatos, esta prescreve a sanção mediante o exercício da coação estatal. A norma primária estabelece relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, a relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual)<sup>136</sup>.

Nesse desiderato, cabem as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO sobre normas primárias e secundárias:

Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

[...]

As duas entidades que, juntas, formam a norma completa, expressam a mensagem deontica-jurídica na sua integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu descumprimento. Em representação formal:  $D \{(p \rightarrow q) \vee [(p \rightarrow -q) \rightarrow S]\}$ .

Ambas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada ao caso concreto. Por isso mesmo, empregamos o disjuntor includente ("v") que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra<sup>137</sup>.

<sup>135</sup> Neste sentido, LOURIVAL VILANOVA acentua: "A norma jurídica, quer a norma primária, quer a secundária, são estruturas de enunciados condicionais". (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 96).

<sup>136</sup> *Contribuições para a Seguridade Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 43.

<sup>137</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 138-139.

Assim, por essa concepção, a norma jurídica primária institui relações jurídicas deonticas, juridicizando fatos sociais e atribuindo relações jurídicas em consequência do acontecimento efetivo desses fatos. Já a norma jurídica secundária, que surgirá do descumprimento da relação jurídica de direito material, dará fundamento para o nascimento da relação jurídica de natureza processual, cuja finalidade será por fim ao conflito de interesses, gerado pelo descumprimento da norma primária<sup>138</sup>.

Uma vez efetuada a distinção entre norma jurídica primária e secundária, cabe esclarecer, ainda, que seguimos a linha de que há duas espécies de normas primárias: a dispositiva (estabelece deveres – descrição de um fato lícito) e sancionatória (estipula uma punição em virtude da descrição de um fato ilícito).

Contudo, é importante destacar que, embora tanto a norma primária sancionatória quanto a secundária prescrevam uma sanção pelo descumprimento de disposições previstas em outras normas, ambas não se confundem, podendo ser diferenciadas pela possibilidade ou não do uso de coação pelo órgão jurisdicional, visando ao cumprimento do dever prescrito no consequente da norma primária.

Corroborando com tal assertiva, SOLON SEHN esclarece que as normas secundárias não se confundem com as primárias sancionatórias:

[...] deve-se ter presente que as normas secundárias não se confundem com as normas primárias sancionatórias. As sanções extrajudiciais, como as administrativas e contratuais, também são normas primárias. As normas secundárias caracterizam-se por expressar em seu consequente uma relação jurídica de natureza jurisdicional, na qual o poder

---

<sup>138</sup> Para mais esclarecimentos acerca da divisão da norma em primária e secundária, recorremos novamente ao mestre LOURIVAL VILANOVA: “Na primeira, realizada a hipótese fática, i. e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade de que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas (em sentido estrito). Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não-cumprimento do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente, perante órgão estatal, a efetivação do dever constituído na norma jurídica”. (*Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 190).

público, como Estado-Juiz, impõe coativamente a pretensão insatisfeita<sup>139</sup>.

Assim sendo, de acordo com MARIA RITA FERRAGUT<sup>140</sup>, a norma jurídica completa pode ser assim formalizada:

$D \{[(A - Cd) \cdot (-Cd - Cs)] \cdot [(-Cd \vee -Cs) - Rp]\}$ , em que:

- D é o functor deôntico neutro, incidente sobre as relações de implicação interproposicional;
- $(A - Cd)$  representa a norma primária dispositiva (dever-ser, dado o antecedente A, então o consequente Cd, de natureza não punitiva);
- $(-Cd - Cs)$  representa a norma primária sancionadora (dever-ser, dado o antecedente  $-Cd$  correspondente ao não cumprimento da conduta intersubjetiva prescrita pela norma primária dispositiva, então o consequente Cs, de natureza punitiva);
- $[(-Cd \vee -Cs) - Rp]$  representa a norma secundária (dever-ser, dado o antecedente  $-Cd \vee -Cs$  – correspondente ao não cumprimento da conduta prescrita pelo consequente na norma primária dispositiva e/ou da norma primária sancionadora, então o consequente Rp, prescritor de uma relação processual).

Adotamos, pois, a teoria segundo a qual a norma jurídica completa é composta pela norma primária impositiva (veiculadora de uma obrigação em função da ocorrência de um fato lícito qualquer), pela norma primária sancionadora (que impõe uma sanção em virtude do não cumprimento da consequência da norma impositiva) e, finalmente, pela norma secundária (que regula a participação direta do Estado, a fim de fazer cumprir o consequente das normas primárias).

<sup>139</sup> *Pis-Cofins – Não Cumulatividade e Regimes de Incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 32.

<sup>140</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 309.

### 2.2.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária

O exame da regra-matriz de incidência tributária é relevante, no que se refere ao lançamento, pois é a partir da comparação entre a norma individual e concreta (introduzida pelo mencionado ato<sup>141</sup>) e os critérios da RMIT que será possível aferir a ocorrência de possíveis vícios materiais, se constante a incompatibilidade entre tais regras.

Deste modo, conforme já dissemos, partimos da premissa de que toda norma (regra) jurídica tem estrutura de juízo hipotético-condicional, ou seja, uma hipótese que implica em uma consequência. O descritor, como antecedente de uma norma individual e concreta, é a descrição de um evento ocorrido no tempo e no espaço, fazendo, portanto, referência ao passado. Já o prescritor não se encontra no mesmo momento do referido acontecimento, mas se trata de uma relação jurídica em sua concreção no presente.

Por outro lado, o descritor e o prescritor de uma norma geral e abstrata estão voltados para o futuro, eis que trazem previsão de uma possível ocorrência. Enquanto, o descritor e o prescritor de uma norma individual e concreta identificam um evento ocorrido no tempo e no espaço, sendo um fato jurídico e uma relação jurídica que tem sua concreção no presente.

Neste sentir, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao “[...] observar as propriedades eleitas pelo legislador para a delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra-matriz de incidência tributária”<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> Conforme veremos, a norma introduzida pelo lançamento decorre da aplicação da RMIT. Portanto, o antecedente e o consequente da norma criada devem se enquadrar nas prescrições do antecedente e do consequente da RMIT. Assim, para determinar se essa norma introduzida pelo lançamento possui vícios materiais, basta comparar os seus critérios com os da regra-matriz (além, é claro de examinar os elementos do ato administrativo do lançamento).

<sup>142</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 375.

Logo, pode-se dizer que a regra-matriz é forma de organização lógica e sintática que permite o posterior preenchimento dos componentes/critérios da estrutura (hipótese e consequente) com as variações semânticas e implicações pragmáticas do texto legal. Salientamos, outrossim, que o modelo lógico serve para a construção das normas gerais e abstratas quanto para as individuais e concretas.

Mas, quais seriam os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária?

PAULO DE BARROS CARVALHO

[...] denomina os componentes da estrutura da norma tributária de “critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo” e afirma que esses são os “critérios” selecionados pelo legislador para permitir ao exegeta a identificação dos fatos que se enquadram na hipótese normativa e possibilitar a construção das normas tributárias individuais e concretas<sup>143</sup>.

E caso referidos critérios não sejam preenchidos corretamente, estaremos diante de um lançamento eivado de vícios materiais, conforme já mencionamos. Daí a importância de sua abordagem no presente trabalho dissertativo.

Para fins de estudo, a estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária pode ser assim decomposta<sup>144</sup>:

ANTECEDENTE – critério material (verbo e complemento ou somente verbo, desde que pessoal), critério espacial e critério temporal; CONSEQUENTE – critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Antes, porém, de passar ao exame detalhado da regra-matriz de incidência tributária, é importante frisar que a separação dos critérios no

---

<sup>143</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 250.

<sup>144</sup> O Professor Barros Carvalho faz questão de salientar que a decomposição da norma jurídica é uma abstração, uma operação lógica de cindir o incindível, pois as partes não existem independentemente, o arcabouço lógico é a estrutura mínima. (ibid., p. 245 et seq.).

antecedente e consequente, por meio de abstração lógica, é tão somente para fins didáticos, pois tanto um como o outro “[...] apresentam a integridade conceptual inerente a todas as categorias jurídicas, não podendo ser divididos em partes sem que se fira o seu todo”<sup>145</sup>.

### **2.2.3.1 Antecedente ou hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária**

Segundo a teoria desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO, no “[...] enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal”<sup>146</sup>.

De forma resumida, o critério material<sup>147</sup> pode ser assim explicado:

- a) descreve um comportamento ou estado de pessoas físicas ou jurídicas (com conteúdo econômico), abstraídos, numa operação lógica de separação, das circunstâncias de tempo e de espaço;
- b) é formado por expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado);
- c) seu núcleo será formado por um verbo pessoal de predicação incompleta, seguido de seu complemento (ex. auferir(verbo) + renda (complemento)).

Por sua vez, o critério espacial indica o local onde deve ocorrer o evento para que se possa dar a incidência da norma. É uma opção do legislador, podendo ou não coincidir com a vigência territorial da lei. Por

---

<sup>145</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 51.

<sup>146</sup> Op. cit., p. 323.

<sup>147</sup> “Efetuadas as abstrações lógicas, identificaremos na hipótese normativa um critério material (consubstanciado num comportamento humano lícito e dotado de conteúdo econômico, que alcança não só as atividades refletidas – ação – como aquelas espontâneas – estado –, representado sempre por verbo pessoal de predicação incompleta seguido pelo complemento.” (DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 24).

exemplo, o IPI sobre II e o IR são tributo de competência federal, mas apresentam critérios espaciais diferentes, IPI (repartições aduaneiras) e o IR (território nacional e fora).

Por outro lado, socorrendo-nos novamente ao mestre, os dados integrantes do critério temporal determinam o exato minuto em que nasce a obrigação tributária:

O critério temporal da hipótese tributária consiste no grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária. [...] O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo<sup>148</sup>.

Nesse contexto, considerando que, a partir das informações contidas do critério temporal do antecedente/hipótese da RMIT é possível a exata identificação do momento em que se considera ocorrido o evento tributário a ser elevado à categoria de fato tributário, é necessário que se façam algumas anotações acerca da distinção entre evento/fato jurídico e tempo do fato/tempo no fato.

A diferenciação em questão demonstra-se extremamente relevante, principalmente, para a identificação da legislação aplicável ao lançamento.

#### **2.2.3.1.1 Tempo do fato e tempo no fato**

O direito não se satisfaz com a linguagem ordinária e se os eventos não estiverem relatados da forma adequada (em linguagem competente, ou seja, aquela indicada pelo direito), não ingressam no mundo jurídico. A linguagem há de ser a competente, apta a produzir os efeitos que lhe são próprios.

---

<sup>148</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 332.

Afinal, só importa para o mundo do direito aquilo que for convertido em linguagem, consoante dito alhures. Logo, são juridicamente irrelevantes os acontecimentos sociais, religiosos, enquanto não forem vertidos na linguagem competente. Assim, antes desta linguagem nenhum fato existe para o direito. Daí a importância da distinção entre evento, fato e fato jurídico.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, com o poder de síntese que lhe é peculiar, salienta que

[...] chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico despido de qualquer formação linguística. O fato, por sua vez, é o relato do evento. Constitui-se num enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. E, por fato jurídico, entende-se o relato do evento em linguagem jurídica<sup>149</sup>.

Portanto, que fique claro: a diferença entre evento e fato é que, no primeiro, ele simplesmente ocorreu, sem ser tocado pela linguagem. Nesta esteira, fato jurídico<sup>150</sup> é um acontecimento da realidade vertido em linguagem jurídica, ou seja, o fato social é transportado para o mundo jurídico por meio da linguagem competente.

Releva ressaltar, conseqüentemente, que o momento da constituição do fato não se confunde com o momento da ocorrência do evento. O instante da constituição do fato faz nascer a obrigação tributária por força da implicação (eficácia jurídica).

Porém, a observação da data que se deu o evento é de extrema importância para a determinação das alterações de condutas relatadas no conseqüente da norma individual e concreta.

<sup>149</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 530.

<sup>150</sup> “Um fato jurídico, portanto, constitui-se em uma representação jurídica de sua situação intersubjetiva, de um estado de coisas, de uma conduta praticada. Em sua condição semiótica, o fato jurídico é signo de caráter indicial, ao trazer para o universo jurídico vetores de espaço e tempo relativos à ocorrência do evento, em si mesmo inapreensível e somente em parte representado”. (ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e Evento Tributário – Uma Análise Semiótica. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 355).

Nesta esteira, o tempo do fato é o momento em que o fato é constituído juridicamente, por meio de um instrumento introdutor de normas individuais, para esse momento. É a partir do fato (tempo do fato) que o evento se torna fato jurídico, que é relevante ao direito, à medida que tem o condão de regular condutas, mediante a relação jurídica. Geralmente se concretiza com a notificação das partes<sup>151</sup>.

Já o tempo no fato é o momento da ocorrência do evento a que alude o enunciado factual, mas que ingressa no ordenamento jurídico porque referido no bojo de um fato. Ademais, vamos encontrar o tempo no fato obviamente depois de composto o enunciado prescritivo, ao entrarmos em contato com o texto do ordenamento em vigor.

Há se registrar que tal distinção se revela de fundamental importância para a determinação da legislação aplicável. Afinal, segundo esclarece JAMES MARINS<sup>152</sup>, o Direito Tributário não se constitui apenas de normas de Direito Material, mas também do Direito Tributário Formal se ocupa do procedimento de atuação do imposto, ou seja, dos procedimentos necessários para a determinação e arrecadação do imposto.

Sobre o direito tributário material e formal, ESTEVÃO HORVATH assim posicionou-se:

Em outras palavras, o **Direito Tributário material** regula a existência orgânica do tributo, isto é, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural. O **Direito Tributário formal** se ocupa do procedimento de atuação do tributo, é dizer, dos procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo. Segue-se daí que este último tem um caráter instrumental, adjetivo. Suas normas indicam a forma, o procedimento, o caminho, enfim, que a Administração e os

---

<sup>151</sup> Nas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, tempo do fato “[...] é o instante em que o enunciado denotativo da hipótese normativa ingressa no ordenamento jurídico”. (*Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 567).

<sup>152</sup> Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento Tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 311.

administrados devem seguir para tornar e efetivas as normas de Direito Tributário material<sup>153</sup>.

Desta forma, pode-se dizer que as normas materiais aplicáveis são ao tempo do evento e as normas procedimentais para a constituição do fato serão aquelas vigentes no tempo da aplicação/constituição do fato<sup>154</sup>, consoante ensinamentos de MARIA RITA FERRAGUT e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, respectivamente:

O tempo do fato possui natureza constitutiva e é governado pela legislação em vigor na data da norma individual e concreta. As regras aplicáveis são de direito formal, relativas à competência para criação da norma individual e concreta e todos os atos de procedimento de fiscalização e arrecadação de tributos. O tempo no fato, por sua vez, é sempre passado, possui natureza declaratória e é regido pela legislação vigente à época da ocorrência do evento. As regras aplicáveis são de natureza material<sup>155</sup>.

Por outro lado, a legislação aplicável ao tempo no fato, presente no enunciado protocolar denotativo de hipótese e declaratório do evento, será a vigente na data a que o fato se refere, ou seja, na data do evento. Isto se justifica porque o tempo do fato identifica o momento do procedimento de constituição do fato jurídico, que é presente [...] Ao tempo do fato aplicam-se normas de caráter processual, enquanto que ao tempo no fato norma de natureza material<sup>156</sup>.

No caso do lançamento, por exemplo, temos o art. 144 do Código Tributário Nacional tratando, pois, do tempo no fato (legislação material), que dispõe que a legislação aplicável deve reportar-se à data do acontecimento tributário, *in verbis*.

<sup>153</sup> *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34.

<sup>154</sup> O tempo do fato, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, "[...] vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito posto e os atos relativos à estruturação formal dos enunciados jurídicos serão governados pela legislação que estiver em vigor no momento da sua realização". (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 123).

<sup>155</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 311.

<sup>156</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 567.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, segundo DEONÍSIO KOCH, “[...] quando o artigo acima transcrito determina a aplicação da lei vigente na época da ocorrência do fato gerador, está se referindo à lei material, que é aquela que a autoridade fiscal aplica ao caso concreto na lavratura do lançamento”<sup>157</sup>.

De tal modo é que, por meio do lançamento, relata-se um evento do passado, devidamente caracterizado no tempo e no espaço, constituindo-se o fato jurídico tributário, cuja legislação aplicável, portanto, deve-se reportar-se à data do acontecimento tributário.

Neste sentido, tem se posicionado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

REGIME JURÍDICO DA LEI TRIBUTÁRIA. Período de apuração: 01/10/1995 a 29/02/1996. O tributo é exigido nos moldes da lei vigente ao tempo do fato gerador, portanto, é ilegítima a cobrança de tributo em legislação diversa daquela vigente a época da obrigação tributária.<sup>158</sup>

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007. MULTA DE OFÍCIO. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.<sup>159</sup>

Todavia, ao mesmo tempo em que o art. 144 CTN prescreve a irretroatividade das leis tributárias<sup>160</sup>, em seu parágrafo primeiro<sup>161</sup>, possibilita a

---

<sup>157</sup> *Processo Administrativo Tributário e Lançamento*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 230.

<sup>158</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 202-19.321 do Processo nº 13808.003875/00-01*. Relator: Domingos de Sá Filho. Julgamento: 04 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: DJ 04 set. 2008.

<sup>159</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-001.480 do Processo nº 13629.000914/2010-15*. Relator: Carlos Alberto Mees Stringari. Julgamento: 10 jul. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: DJ 06 maio 2013.

<sup>160</sup> Um dos principais instrumentos de manutenção da segurança jurídica e de equilíbrio das relações entre Estado e contribuinte.

retroação de lei nova<sup>162</sup>, caso esta seja de direito tributário formal (caráter processual), nos seguintes casos: a) novos critérios de apuração dos tributos; b) processos novos de fiscalização; e (iii) poderes de fiscalização mais eficazes.

Neste tocante, assim manifestou-se DEONÍSIO KOCH:

Já o § 1º, do art. 144, refere-se à lei adjetiva, que é aquela que regula o procedimento, as formalidades relativas à atividade de lançar. Com referência a este dispositivo, aplica-se a lei vigente na data da lavratura do lançamento, sem perquirir qual a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, exceção feita para a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros<sup>163</sup>.

MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA MARTINEZ LOPES, também, em análise ao dispositivo em questão, asseveraram que

Estas exceções referem-se aos procedimentos a serem seguidos pelos órgãos da Administração na verificação da ocorrência do fato gerador e na constituição do crédito tributário. É disposição de Direito Processual Tributário e, portanto, norma processual de imediata executividade e aplicação, inclusive, aos processos pendentes<sup>164</sup>.

Há inúmeros precedentes a respeito destas exceções:

[...] APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO – RETROTIVIDADE DA LEI NO. 10.174, de 2001 – Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei no. 9.311, de 1996, a Lei no. 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do disposto no PARA 1º, do art. 144 do Código Tributário Nacional.<sup>165</sup>

<sup>161</sup> “Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.

<sup>162</sup> Recorde-se que o art. 106, CTN contempla hipóteses de retroatividade da lei tributária, especialmente quando benéfica ao contribuinte.

<sup>163</sup> *Processo Administrativo Tributário e Lançamento*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 231.

<sup>164</sup> NEDER, Marcos; LOPES, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 225-226.

<sup>165</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 04-00.448 do Processo nº 11065.004595/2003-95*. Relatora: Leila Maria

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004 APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001. SÚMULA CARF Nº 35<sup>166</sup>. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.<sup>167</sup>

Como se vê, no caso do § 1º do art. 144 CTN, a retroatividade autorizada está relacionada, basicamente, à lei que rege os critérios e métodos de fiscalização e apuração do crédito tributário, para fins de lançamento. Esta legislação, que faz parte do direito tributário formal, pode, portanto, ser posterior à ocorrência do evento tributário, e ainda, assim o alcançará<sup>168</sup>.

Logo, fica claro que o sistema jurídico brasileiro exige dois procedimentos: um de direito material que se refere à lei vigente no momento

---

Scherrer Leitão. Julgamento: 13 dez. 2006. Órgão Julgador: 4ª turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: DJ 13 dez. 2006.

<sup>166</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Súmula nº 35*. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. Aprovação: Tribunal Pleno. Brasília, 08 dez. 2009.

<sup>167</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2201-002.117 do Processo nº 13864.000001/2005-59*. Relator: Eduardo Tadeu Farah. Julgamento: 14 maio 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 2ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: DJ 17 jun. 2013.

Há se ressaltar, todavia, que são complexos os critérios para aplicação retroativa de uma lei que disciplina o procedimento a ser seguido para realização do lançamento. Como exemplo, cita-se questão, que ainda está em discussão no STF (RE 601.314/ com repercussão geral), e, que diz respeito exatamente às decisões mencionadas, ou seja, refere-se a respeito da possibilidade de aplicação da Lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

<sup>168</sup> O dispositivo em questão já tinha sido invocado pelo STJ em decisão proferida acerca dos litígios cujos objetos eram a possibilidade de a Fazenda acessar a movimentação bancária dos contribuintes antes da LC 105/2001: “[...] 5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. 6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata alcançando mesmo fatos pretéritos. 7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Medida Cautelar nº 6.257-RS (2003/0039117-0)*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 fev. 2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 25 fev. 2004).

da ocorrência do evento e outro para se constituir o fato jurídico tributário, ou seja, a especificação do agente competente, dos atos administrativos que serão praticados, o tipo de linguagem a ser empregada no momento em que a norma individual for editada, que se trata do direito formal.

Por isso, é tão importante e necessária distinção entre tempo do fato e tempo no fato, posto que ao primeiro aplicam-se as normas de caráter processual, enquanto que ao tempo no fato norma de natureza material.

### **2.2.3.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária**

Dando continuidade ao estudo da Regra-Matriz de Incidência Tributária, temos que o consequente da regra-matriz de incidência tributária ou prescritor normativo nos oferece critérios de identificação dos elementos constitutivos do laço obrigacional<sup>169</sup>: “a) o critério pessoal, que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação; e b) o critério quantitativo, indicador dos fatores que conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo de alíquota)”<sup>170</sup>.

Assim, é no elemento pessoal do consequente da norma de incidência tributária que colhemos os elementos indicadores do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação jurídico-tributária. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, obrigada ao cumprimento da prestação tributária.

Quanto ao critério quantitativo do consequente, este é composto pela descrição legal da base de cálculo e pela alíquota. A base de cálculo tem a finalidade de determinar a intensidade do fato jurídico. Já a alíquota é o

---

<sup>169</sup> Neste sentido: “Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a identificação do vínculo jurídico a ser instaurado com a verificação do fato descrito na hipótese”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 405).

<sup>170</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 368.

percentual ou o valor que, em contraste com a base de cálculo, permite a determinação da importância a ser paga a título de tributo.

Ante o exposto, repise-se: a análise dos critérios da regra-matriz de incidência tributária é de fundamental importância para o tema pesquisado, isso porque o atendimento aos requisitos do ato de lançamento deve ser comprovado pelo confronto de seu enunciado com os critérios que integram o antecedente e o consequente da estrutura da regra-matriz de incidência (critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal).

O exame de tais critérios, em conjunto com os aspectos intrínsecos do ato administrativo do lançamento, permite identificar as possíveis causas de ilegalidades/defeitos dos lançamentos tributários por vícios na aplicação da regra de direito material. Por conseguinte, qualquer violação de um dos critérios que compõe a estrutura da regra-matriz implicar em defeito substancial do lançamento tributário (impossível de ser sanado), para decretar a sua nulidade.

### **2.3 Validade da norma jurídica**

A delimitação do sentido da palavra *validade* não é tarefa fácil. Isso porque há várias formas de encará-la e vai depender do sistema de referência do qual se parte. O certo é que, como é um dos conceitos fundantes para a concepção do direito, posicionar-se acerca “do que é validade” é imprescindível para delimitar a definição, inclusive, do conceito de direito.

Assim é que, dentro da visão normativista, segundo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] existem duas grandes teorias sobre a validade: (i) uma que a trata como sinônimo de existência; e (ii) outra que a trata como uma característica da norma averiguada depois desta ser tomada como existente”<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 709.

A primeira concepção parte do modelo pensado por Hans Kelsen e trabalha a questão da validade equiparando-a ao conceito de existência. Assim, dizer que uma norma é válida é o mesmo que falar que ela existe juridicamente.

Logo, como explica ROBSON MAIA LINS, “[...] somente quando a norma pertence ao sistema de direito positivo é que ela é norma jurídica, e, portanto, válida. Então, norma jurídica é norma válida”<sup>172</sup>. Portanto, seria incorreto afirmar falar de norma que existe e não é válida, pois valer é a especial forma de existir de uma norma.

Portanto, validade é a relação de pertinencialidade de uma proposição normativa com determinado sistema de direito positivo. Filiando-se a tal corrente, LOURIVAL VILANOVA<sup>173</sup> consignou que a validade não é propriedade da norma. Antes, é conceito relacional, pois implica norma que mantenha relação de pertinência com um dado sistema de normas.

Já a segunda teoria, preconizada por PONTES DE MIRANDA, tem como característica principal a validade como qualidade da norma e a validade como fase distinta da existência. A existência da norma, destarte, precederia sua validade. Nesse sentido, afirma o autor:

Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou invalidade. Nem tudo que existe é suscetível de a seu respeito discutir-se se vale, ou se não vale.<sup>174</sup>

Em tempo, para os adeptos desta corrente, a validade é vista como atributo da norma, que retira sua legitimidade de uma outra norma hierarquicamente superior. Assim, “[...] sob este enfoque o conceito de validade está vinculado não à existência da norma ao sistema do direito

---

<sup>172</sup> *Controle de constitucionalidade da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 75.

<sup>173</sup> *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 139.

<sup>174</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*. Tomo IV, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 6-7.

positivo, mas à sua compatibilidade com as demais normas que lhe servem como fundamento.”<sup>175</sup>

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA sintetiza, de forma clara, os ditos modelos teóricos a partir dos quais a validade pode ser observada:

No primeiro, a validade é tida como sinônimo de existência da norma. Dizer que a norma vale significa afirmar que esta pertence a determinado ordenamento jurídico. Norma válida é aquela produzida pela autoridade competente, segundo o procedimento previsto em lei. Destarte, nesta linha de posicionamento, a validade é a essência da norma, desprezando-se em sua análise o conteúdo da regra jurídica. Outro modo de enxergar o problema é entender a validade como predicado, como atributo da norma jurídica. Assim sendo, trata-se da conformidade da norma com o ordenamento jurídico, razão pela qual se separa, em tal modelo, dentro do mundo jurídico, os planos da validade e o da existência. A validade é vista, destarte, como qualidade, como algo que se agrega ao objeto – norma jurídica –, e não como sua própria essência.<sup>176</sup>

De nossa parte, partimos do referencial de que normas válidas são aquelas que pertencem ao sistema do direito positivo. Por conseguinte, adotamos o conceito de validade da norma como sinônimo de existência. Ora, se a norma está no sistema, ela existe, logo é válida.

Sendo assim, acompanhamos PAULO DE BARROS CARVALHO quando afirma que “[...] ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim”<sup>177</sup>.

Por conseguinte, mantendo a coerência, para o professor, a validade não é atributo da norma, mas, sim, *status* de relação. Nesta visão, validade

[...] é o vínculo que estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’a

<sup>175</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 710.

<sup>176</sup> Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. (In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 840).

<sup>177</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114.

norma “N” é válida estaremos expressando que pertence ao sistema “S”. [...] u’a norma só tem sua validade retirada através de outra norma que o determine. [...] Do que se pode inferir: ou a norma existe, está no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica<sup>178</sup>.

Pelo exposto, firmamos a premissa de que a norma válida é aquela que pertence ao sistema jurídico e foi produzida por órgão habilitado e observou, nessa produção, o procedimento específico previsto no sistema do direito positivo. O próprio sistema determina o modo de criação de sua linguagem ao prescrever quais pessoas estão aptas a produzirem normas jurídicas e quais os procedimentos a serem realizados para este fim.

Entretanto, devemos esclarecer que, quando afirmamos que os critérios para identificarmos se uma norma pertence ao ordenamento, são autoridade competente e procedimento próprio, não estamos abandonando o conceito de validade como relação de pertinência ao sistema, vez que a constatação do cumprimento de tais requisitos é feita posteriormente.

Neste sentido, nos esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “[...] há, na realidade, uma ‘presunção’ posta no pelo direito, de que todo o processo enunciativo introdutor de normas se deu nos moldes das normas que o regulam, até que se constitua o contrário”:

Se durante o processo enunciativo não foi alegado qualquer vício, ao seu término, com a produção da norma veículo introdutor, presume-se que tudo ocorreu nos moldes prescritos pelas normas de produção em vigor, porque assim diz a linguagem constituída. Presume-se que a autoridade enunciativa é competente e que o procedimento realizado para a enunciação é o próprio, e que a materialidade do documento tem respaldo em norma de hierarquia superior [...]. Nestes termos, a “presunção” a que nos referimos, não é da validade, porque ninguém nega a existência de uma norma jurídica, por ela estar sujeita, futuramente, a um controle em razão em razão de não ter sido criada de acordo com as regras que disciplinam sua produção. A “presunção” é de que a enunciação (constituída juridicamente pela enunciação-enunciada) e o produto por ela criado encontram-se em conformidade com as normas que regulam sua criação, está

---

<sup>178</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114-115.

ligada à adequação (forma/material), não à validade da linguagem jurídica.<sup>179</sup>

Afinal, o sistema trabalha com o controle de validade da norma jurídica *a posteriori*.<sup>180</sup> Mas, para que isso aconteça, é necessário que aceitemos a existência (validade) do ordenamento jurídico. Assim, fica claro que as normas não adquirem validade após tal controle.

As normas nascem válidas ou inválidas (jurídicas ou não) de acordo com sua enunciação-enunciada, e, posteriormente, é que se afere se elas foram ou não criadas de acordo com as regras que disciplinam sua produção, o que poderá fundamentar uma futura desconstituição de sua validade mediante a inserção de outra norma no sistema.

De tal modo, não estamos nos contradizendo, ao conceber validade como relação de pertencibilidade da norma ao sistema e, concomitantemente, trabalhar com os critérios de autoridade e procedimento, visto que a validade da norma independe do controle de produção jurídica.

Por outro lado, releva ressaltar que, para TÁCIO LACERDA GAMA, é plenamente possível a compatibilização das duas teorias sobre validade: quais sejam, validade como existência da norma e validade como atributo da norma, sendo esses pontos de vista compatíveis entre si.

Assim, com uma proposta inovadora, para o autor é possível o diálogo entre as duas teorias, pois ambas refletem óticas distintas sobre análise da validade: um é o ponto de vista do observador e o outro é o do

<sup>179</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 726-727.

<sup>180</sup> “O que se confronta num posterior controle de produção é a adequação do fato jurídico da enunciação (enunciação-enunciada) às provas de processo realizado e às normas que disciplinam sua realização. O confronto é sempre entre linguagens: (i) linguagem jurídica produzida; (ii) linguagem das provas da enunciação; e (iii) linguagem que regula a criação da linguagem produzida (a de superior hierarquia – na qual ela se fundamenta). É neste sentido que dizemos ser a validade aceita, e a conformidade da constituição da constituição do fato jurídico da enunciação “presumida”, como a de qualquer fato jurídico. Seguindo esta linha, a adequação da enunciação-enunciada e do enunciado-enunciado às normas que os fundamentam não figura como critério de validade do documento no sistema do direito positivo. (Ibid., p. 728).

participante. O observador é quem vê para descrever ou intérprete não autêntico. Já o participante é aquele que prescreve as normas, disciplinando condutas ou intérprete autêntico<sup>181</sup>.

Segundo o autor, sob a ótica dos participantes, validade se equipara a existência. Já pelo ângulo dos observadores, é possível destacar uma etapa prévia de existência e outra posterior de validade.

Nesta senda, ressalta TÁCIO LACERDA GAMA que tal distinção é suficiente para ultrapassar as controvérsias, podendo as ditas teorias sobre validade conviver harmonicamente:

De fato, cabe ao observador: i. perceber se a norma jurídica existe ou não existe num sistema qualquer, (ii) fundamentar esse juízo a circunstância de a norma ser ou não passível de apreciação pelo judiciário; e iii. afirmar a compatibilidade ou incompatibilidade entre normas do sistema. No item i e ii, a análise é feita no plano do ser e as afirmações do observador sujeitam-se aos juízos de verdade ou de falsidade. No item iii, as afirmações são irrelevantes, pois são feitas por um observador do sistema; não alteram a validade ou invalidade da norma no sistema jurídico.

Já os sujeitos que participam do sistema de direito positivo como titulares da jurisdição podem prescrever que: i. toda norma que está num sistema corresponde a outra norma do sistema jurídico e é, por isso, presumivelmente válida; ii. se se demonstra que não há compatibilidade entre uma norma e a que prescreve a competência para editá-la, então é porque a norma criada se ajusta à norma sancionatória da competência – cláusula alternativa tácita em Kelsen e norma processual em Lourival Vilanova; iii. a norma criada pode ter sido produzida de forma lícita ou ilícita, conforme se ajusta à norma de competência ou sancionatória da competência; iv. a aplicação desta última pelo participante do sistema faz prevalecer a norma de competência em detrimento da vigência ou da eficácia da norma criada ilicitamente; v. o participante prescreve a licitude ou ilicitude de uma norma jurídica; vi. é pressuposto da manifestação do participante que a norma

---

<sup>181</sup> “[...] a diferença essencial entre observadores e participantes advém do resultado da sua atividade de interpretação, pois enquanto o sentido construído pelos participantes é prescritivo, consubstanciado em novos textos de direito positivo, o produzido pelos observadores é descritivo. Por isso, não serve como decisão que prevaleça coercitivamente e com força de coisa julgada. O sentido dos observadores e o sentido dos participantes, todavia, dialogam entre si. Sentenças citam doutrina e a doutrina toma como referência, mediata ou imediata os textos do direito positivo. Não há como imaginar o sentido da doutrina sem o sentido do direito positivo”. (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 188).

exista, por isso ele só se refere à validade ou invalidade da norma.<sup>182</sup>

Assim, para quem segue essa linha, não haveria razões para optar por uma definição do conceito de validade em detrimento de outra. Isso porque o “[...] juízo de existência é feito por quem observa o sistema e o de adequação às normas de fundamentação (produção/ competência) por quem participa do sistema”<sup>183</sup>. Logo, por não configurar contradição entre as teorias, ambas poderiam conviver harmonicamente no sistema.

## 2.4 Percurso de construção de sentido da norma jurídica

O direito está na região ôntica dos entes culturais, segundo a teoria dos objetos de Husserl, como algo produzido pelo homem, conforme já explicamos anteriormente. Assim, enquanto objeto cultural, o direito carrega valores que o ser humano implanta para concretizá-lo, os quais mudam de acordo com o intérprete, com sua ideologia, vivência e experiência.

E quando se fala em valores, remete-se, automaticamente, à subjetividade; daí é que se percebem os obstáculos que se erguem na árdua tarefa de compreender o sentido e alcance dos textos jurídicos positivados. Mas o que é interpretar e qual a sua importância?

PAULO DE BARROS CARVALHO, de acordo com os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, leciona que “[...] interpretar é atribuir valores aos

<sup>182</sup> *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 326.

<sup>183</sup> “O observador pode tecer proposições sobre a compatibilidade ou incompatibilidade das normas produzidas, mas como sua linguagem não é prescritiva, ela não é relevante juridicamente. O participante, ao contrário, tem competência para apreciar a adequação das normas às regras que lhe fundamentam e de dizê-la mediante aquilo que denominamos de interpretação autêntica. Ele está autorizado, pelo sistema, a constituir juridicamente a invalidade, caso haja incompatibilidade.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 716).

símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”<sup>184</sup>.

Desta maneira, “[...] é o intérprete que atribui valor aos símbolos estruturados em forma de frases pelo legislador e assim constrói o conteúdo significativo dos textos. O valor, portanto, não está no suporte físico e sim na construção do intérprete”<sup>185</sup>.

Na mesma linha, o mestre, sob a premissa de que o conhecimento, inclusive o conhecimento do direito, se opera mediante construção linguística, destaca ser possível afirmar que um fato inexistente antes da interpretação e que aquele que pretende conhecê-lo deverá compreender a linguagem prescritiva própria de seus textos, percorrendo o seguinte procedimento:

Tornando (i) contato com a literalidade textual (plano de expressão), ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, (ii) o intérprete elabora em sua mente os conteúdos significativos e, (iii) colocando-os no modo estrutural das regras jurídicas, organiza essas entidades para formar um (iv) domínio, cujos vínculos de coordenação e de subordinação aparecem no momento mesmo da organização dessas regras de direito como sistema. Se retivermos a ideia de que o direito possui constantemente esses planos: (i) o das formulações literais, (ii) o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, (iii) o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o agrupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação), (iv) dentro de uma estrutura hierarquizada e coordenada segundo a lógica sistêmica do direito posto; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para construir essas normas a partir de um estrato de linguagem, não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação.<sup>186</sup>

Assim sendo, devemos considerar no processo interpretativo os quatro planos, ou quatro subsistemas que compõem os textos do direito (S1 ao

<sup>184</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 181.

<sup>185</sup> LINS, Robson Maia. O Supremo Tribunal Federal e Norma Jurídica: Aproximações com o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 379.

<sup>186</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 10-11.

S4): (S1) plano da literalidade, (S2) plano das significações das palavras nos textos normativos, (S3) na organização desses sentidos na estrutura normativa (de hipótese e consequente) e (S4) na organização dessas estruturas nas suas relações de subordinação e coordenação.

Esse esquema é chamado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>187</sup> de percurso gerador de sentido da norma jurídica, sendo que, no subsistema S1, temos o conjunto de enunciados, de suportes físicos. No plano S2, temos os enunciados interpretados, as proposições jurídicas, mas ainda sem aquele conteúdo completo de significação. No plano S3, temos a interpretação conjunta de todos os enunciados, a fim de construirmos a significação completa, a norma jurídica. Por último, em S4, temos a articulação das normas construídas em S3, baseada em regras de coordenação e de subordinação, a fim de organizar um sistema de normas.

Nestes termos, considerando o percurso gerador dos textos jurídicos, nos planos S1 e S2 nos deparamos com os enunciados prescritivos (conforme já explicado, PAULO DE BARROS CARVALHO utilizava a expressão *norma em sentido amplo*; contudo, após empreender estudo a respeito, concluiu, visando à precisão terminológica, que o termo *norma* deve ser reservado apenas para fazer referência à construção de sentido elaborada pelo intérprete, existindo, antes de tal esforço interpretativo, somente enunciados prescritivos).

Por outro lado, nos planos S3 e S4 é que lidaremos, efetivamente, com as normas em sentido estrito, nos termos adotados neste trabalho, qual seja, norma como significação construída a partir dos enunciados do direito estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C)”, denotando mensagem deôntica completa.

---

<sup>187</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 106-121.

Por fim, complementando, TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM<sup>188</sup> ressalta que o cientista, numa inesgotável construção de sentido<sup>189</sup>, atribui significados aos enunciados prescritivos para criar enunciados descritivos, enquanto o aplicador do direito outorga significações aos enunciados prescritivos para criar outros enunciados prescritivos. Contudo, em qualquer dessas hipóteses, interpretar significa construir significações; implica formar juízos.

## 2.5 Incidência Normativa

Até o momento, dentre outros pontos, temos procurado demonstrar a importância da linguagem para a constituição da realidade jurídica, posto ser a linguagem o único meio para construir e conhecer a realidade, afinal o conhecimento só se dá utilizando-se como instrumento a linguagem; sem linguagem não há realidade.

Sob este referencial, cabe destacar que tal importância alcança também a própria incidência normativa, a qual não se opera com a ocorrência de meros eventos do mundo físico, mas somente após seus relatos em linguagem competente; no caso, a linguagem do direito, a linguagem jurídica.

---

<sup>188</sup> *Revogação em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 103.

<sup>189</sup> “Inesgotabilidade é outra coluna que sustenta o processo interpretativo. O programa de pesquisa para acesso à compreensão é, efetivamente, interminável. Conhecer e operar os textos, aprofundando o saber, é obra de uma vida inteira, mesmo que se trate de algo simples, aparentemente acessível ao exame do primeiro instante. A instável relação ente os homens, no turbulento convívio social, gera inevitáveis mutações semânticas, numa sucessão crescente de alterações que se processam no interior do espírito humano. Aquilo que nos parecia objeto de inabalável convicção, em determinado momento de nossa inexistência, fica desde logo sujeito a novas conformações que os fatos e as pessoas vão suscitando, no intrincado entrelaçamento da convivência social. O mundo experimenta mudanças estruturais de configuração sob todos os ângulos de análise que possamos imaginar. E essa congênita instabilidade atinge as quatro regiões óticas, está particularmente presente no reino dos objetos culturais, território onde se demoram as prescrições jurídico-normativas. Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicativas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 201).

Desta forma, para que ocorra a incidência normativa, faz-se necessário que um indivíduo relate um evento em linguagem aceita pelo direito para que a norma correspondente àquele fato (evento relatado em linguagem competente) possa ser aplicada.

Todavia, com o fito de fundamentar a posição adotada, cumpre trazer à baila, algumas considerações acerca das teorias existentes sobre a incidência normativa, vez, na esteira de PAULO DE BARROS CARVALHO, a devida compreensão do fenômeno da incidência tributária “[...] tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras de direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social”<sup>190</sup>.

### 2.5.1 Teorias sobre a incidência tributária

A teoria jurídica tradicional (seguindo os ensinamentos de PONTES DE MIRANDA e MIGUEL REALE) trabalha com a tese da incidência automática e infalível no plano factual<sup>191</sup>. Sob esta ótica, é como se a norma fosse uma nuvem que emitisse uma descarga elétrica fulminante, atingindo os acontecimentos nela descritos e propagando efeitos jurídicos<sup>192</sup>.

Desta feita, a norma recairia como um raio sobre todo e qualquer acontecimento verificado nos moldes da hipótese normativa, qualificando como jurídico e instaurando, de forma imediata, os efeitos prescritos em seu consequente, de modo que direitos e deveres seriam constituídos no impreterível momento de sua ocorrência, não levando em consideração sua transcrição em linguagem competente.

---

<sup>190</sup> Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012, p. 55.

<sup>191</sup> Essa ideia se amolda muito bem aos sistemas teóricos que não fazem distinção entre os planos do direito positivo (linguagem jurídica) e da realidade social (linguagem social), considerando-os como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico.

<sup>192</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 429-436.

TORQUATO CASTRO JR., em comentário a trecho da obra de PONTES DE MIRANDA sobre a incidência, esclarece que

A incidência da regra de direito, segundo Pontes de Miranda (1954:16) caracteriza-se pela “infalibilidade” e pela “inesgotabilidade”. Ser a incidência infalível significa dizer que ela é idealmente perfeita independentemente da aplicação. Ser inesgotável também reforça essa natureza ideal: toda vez que o suporte fático realiza-se, a norma incide. O conceito de incidência contrapõe-se, na semântica jurídica, ao de aplicação. Em Pontes, a incidência é anterior à aplicação, que pode se dar ou não<sup>193</sup>.

Já na linha defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO, que adotamos para fins do presente estudo, não basta que um acontecimento do mundo fenomênico esteja em conformidade com a descrição hipotética constante na norma para que seja taxado de jurídico; para que se lhe atribuam consequências jurídicas, terá necessariamente de fazer parte do direito positivo (linguagem competente).

É o ser humano que, conforme ressalta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO<sup>194</sup>, buscando o fundamento de validade<sup>195</sup> em norma jurídica geral e abstrata, constrói a norma individual e concreta. Instaura o fato e relata os seus efeitos prescritivos, com substanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. Neste contexto, norma alguma do direito positivo tem o condão de irradiar os efeitos jurídicos sem que seja aplicada, porque elas não têm força para incidir por conta própria.

Seguindo tal premissa, a incidência não é automática nem infalível à ocorrência do evento, ela depende da produção de uma linguagem competente, que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos na ordem

<sup>193</sup> CASTRO JUNIOR, Torquato da Silva. *A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 104.

<sup>194</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

<sup>195</sup> Chamamos de fundamento de validade as normas jurídicas que servirão como base para a produção de outras normas jurídicas. Contudo, de acordo com a tese adotada, a adequação ao fundamento jurídico de um documento normativo não é relevante para aferirmos sua validade/existência, mas, sim, a permanência no ordenamento jurídico.

jurídica, pois depende da vontade humana, da aplicação da norma geral e abstrata, sobre a realidade social<sup>196</sup>.

Isto porque, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência não se concretiza se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação, duas operações lógicas que o preceito normativo determina; por conseguinte, as normas não incidem por força própria:

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido hic et nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. Formalizando a linguagem, representaríamos assim: (F E HN) --- Rj, podendo interpretar-se como: “se o fato F pertence ao conjunto da hipótese normativa (Hn), então deve ser a consequência também prevista na norma (Rj)”<sup>197</sup>.

Dizer o contrário, que, ocorrendo o fato, a norma automaticamente incide sobre ele sem qualquer contato humano é, como adverte EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI,

[...] subsumir-se a uma concepção teórica que coloca o homem à margem do fenômeno normativo, tal qual mero espectador, que somente quando instado, declara o funcionamento autônomo do direito. Ora, o direito não funciona sozinho, mas mediante a ação de homens, juízes, autoridades administrativas e legislativas<sup>198</sup>.

Que fique claro: o fenômeno da incidência normativa depende da atuação construtiva realizada pelo ser humano. Isso significa dizer, ao mesmo

<sup>196</sup> Nesta senda, somente com a produção de uma linguagem própria, que pressupõe um ato de vontade humano, instaura-se direitos e deveres correlatos desta natureza.

<sup>197</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 33.

<sup>198</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 58.

tempo, que as normas jurídicas são fruto da construção humana, sendo que sua aplicação enquanto fenômeno científico se dá em dois momentos distintos: primeiramente, quando insere enunciados prescritivos no mundo e posteriormente, quando, a partir desses enunciados, constrói a sua significação. Essas duas constatações levam à conclusão de que sem a atuação do ser humano não há o fenômeno da incidência normativa<sup>199</sup>.

Em tempo, CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO<sup>200</sup>, escrevendo sobre o tema, agregou conhecimento de outras áreas do saber para o estudo desse fenômeno, dentre elas a física quântica.

Segundo a autora, PAULO DE BARROS CARVALHO dá um enfoque linguístico ao fenômeno normativo, diferentemente de PONTES DE MIRANDA. Por isso, como ambos partem de premissas diferentes, para a autora, a diferença entre os pontos de vista adotados por PONTES DE MIRANDA e PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o fenômeno da incidência normativa não se excluem nem se contradizem, mas, antes, se complementam.

### 2.5.2 Incidência e aplicação

Conforme já dissemos, o fato jurídico é a representação do evento em linguagem competente. Sem essa representação em linguagem adequada, para efeitos de teoria das provas, os eventos correspondentes às hipóteses normativas não desencadearão os seus efeitos legais, não propagarão os direitos e deveres correlatos e, por conseguinte, não haveria se falar em incidência normativa, conforme aduzido a seguir.

Logo, para que ocorra a incidência normativa, faz-se necessário que um indivíduo relate um evento em linguagem aceita pelo direito para que a

---

<sup>199</sup> Ora, se não existir um homem, credenciado pelo próprio sistema, para relatar o evento (ocorrido nos moldes de uma hipótese normativa) em linguagem competente e imputar-lhe os efeitos jurídicos que lhe são próprios (prescritos no consequente daquela norma), nada é produzido juridicamente. Não havendo se falar, conforme amplamente demonstrado, em incidência automática e infalível, em face da relevância da teoria da linguagem também para o Direito.

<sup>200</sup> *Incidência Jurídica: Teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

norma correspondente àquele fato (evento relatado em linguagem competente) possa ser aplicada, exatamente ao contrário do defendido pela teoria tradicional, onde a incidência seria um fenômeno do mundo social.

Desta forma, perfilhamos da posição defendida por PAULO DE BARROS DE CARVALHO, para quem falar em aplicação é o mesmo que falar em incidência. Para incidir, a norma tem que ser aplicada, de modo que incidência e aplicação se confundem:

A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no consequente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, aplicação a incidência, de tal modo que aplicar u'a norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada<sup>201</sup>.

Portanto, a incidência da norma jurídica se dá no momento em que o evento é relatado em linguagem competente, o que ocorre com o ato de aplicação. Nestes termos, não há hipótese de a norma incidir e não ser aplicada. Sempre que ela incidir é porque foi aplicada por alguém.

Tem-se, pois, que a incidência da norma jurídica não é automática e infalível. A incidência só existe quando a norma é aplicada, ou seja, se houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina.

Transportando tais reflexões para o campo da teoria comunicacional do Direito, abordada no item 1.1.3, “[...] falar em incidência normativa ou subsunção do fato à norma, portanto, é descrever o processo comunicacional do direito, indicando os elementos participantes da mensagem legislada”<sup>202</sup>.

Ademais, invocando as lições de GABRIEL IVO,

---

<sup>201</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 587.

<sup>202</sup> *Ibid.*, p. 170.

O momento de aplicação não significa uma mera adequação com a incidência que ocorreu, mas a concreção da incidência. Não há uma incidência passada que seja incompatível com a aplicação. [...] é a aplicação, portanto, que dá o sentido da incidência. Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa de interpretação. E mais, a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.<sup>203</sup>

Destarte, falar em aplicação é o mesmo que falar em incidência. Para incidir, portanto, a norma tem que ser aplicada por alguém, de modo que incidência e aplicação da norma jurídica se confundem<sup>204</sup>.

### 2.5.3 Documentação da Incidência

Ademais, cabe, ainda, destacar que a incidência tributária pode ser documentada, tanto por uma norma individual e concreta expedida pela Administração quando da concretização do ato de lançamento, quanto pelo particular, quando ocorrido o chamado “autolancamento”.

Neste sentido, sem, contudo, equiparar o ato administrativo de lançamento ao ato praticado pelo particular, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI pugna pela existência de duas espécies de créditos tributários: “i) formalizado pelo ato-norma administrativo, exarado por um agente público competente; e ii) formalizado por ato-norma da lavra do próprio particular.”<sup>205</sup>

Assim, segundo o autor, a documentação da incidência (ou formalização do crédito tributário) pode ocorrer por meio de duas normas

<sup>203</sup> A incidência da norma jurídica tributária. O cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 79, p. 187-197, 2001.

<sup>204</sup> Afinal, como bem observa TORQUATO CASTRO JUNIOR, “[...] vê-se que no momento em que a autoridade decide o caso e normatiza sua solução, nesse momento estão acontecendo simultaneamente incidência e aplicação”. (*A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 104).

<sup>205</sup> *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 185.

individuais e concretas: ato administrativo de lançamento e ato formalizador expedido pelo contribuinte, em se tratando do “chamado lançamento por homologação”.

Fazendo isso, dar-se-á aplicabilidade à norma geral e abstrata de incidência tributária, cujo antecedente (da mencionada norma) constitui um fato lícito e o conseqüente estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito ativo é o ente tributante, o sujeito passivo é o autor do fato, e a prestação, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de tributo.

Ora, se o lançamento tem o condão de verter em linguagem competente o evento típico, constituindo o fato jurídico tributário e a correspondente relação jurídica tributária, tem também o condão de fazer nascer o crédito tributário no seio da obrigação tributária.

Isso porque, conforme será explicitado adiante, não há o que falar em obrigação tributária sem crédito; instaurando-se a relação tributária por outro meio que não o lançamento ou autolançamento, será possível verificar a existência de crédito sem lançamento, tanto que há, no sistema do direito positivo, tributos sem “lançamento”.

Portanto, cumpre destacar que a incidência pode ser documentada de duas formas: pelo lançamento tributário (o crédito tributário lançado pela autoridade administrativa) e pela formalização de ato do próprio sujeito passivo. Neste último caso, destarte, o lançamento tributário seria prescindível para o nascimento do crédito tributário. Tal ponto será mais aprofundado quando tratarmos de lançamento tributário.

## **2.6 Ciclo de Positivção do Direito e Produção Normativa**

Conforme defendemos, ante a posição tomada anteriormente, não há diferença entre aplicação e incidência das normas jurídicas. Por conseguinte, aplicar o direito é dar andamento no processo de positivção das

normas jurídicas, na medida em as normas gerais e abstratas não atingem diretamente as relações intersubjetivas.

Assim para que referidas condutas seja sejam reguladas, há necessidade de expedição de normas individuais e concretas. FABIANA DEL PADRE TOMÉ, sobre a questão, acentua:

É pelo ato de aplicação do direito que se tem o processo de positivação a que nos referimos no subitem antecedente. [...] Convém esclarecer que a aplicação do direito não dista da própria produção normativa. 'A aplicação do Direito é simultaneamente produção do Direito'. Trata-se de ato mediante o qual se extrai de regras superiores o fundamento de validade para edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.<sup>206</sup>

Portanto, positivação do direito nada mais é do que ato mediante o qual, ao aplicar o direito, o sujeito interpreta a norma geral e abstrata, da qual retira fundamento de validade, para fazer a incidência daquela no caso concreto, por meio da norma individual e concreta. Outro não é o posicionamento de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraído de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual e concreta<sup>207</sup>.

Quanto ao processo de positivação das normas jurídicas, o professor arremata:

Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso

<sup>206</sup> *A Prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 31.

<sup>207</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 122.

materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa. Vale repetir que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos<sup>208</sup>.

E, em se tratando de lançamento como introdutor de norma individual e concreta no ordenamento jurídico, individualizando a hipótese legal para se alcançar a determinação do fato jurídico tributário, tratar-se-á do último ato do processo de positivação na norma.

Ademais, o processo de produção do direito consiste na sua enunciação<sup>209</sup>. O produto deste processo são os enunciados prescritivos. Tais enunciados normativos podem ser produzidos por agentes ou órgãos dos Poderes Legislativos Judiciais e Executivos de nossa Federação.

Sobre a enunciação, TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM nos instrui:

[...] a atividade de enunciação – entendida aqui como exclusiva atividade produtora de normas, portanto, fonte do direito – exaure-se em si mesma, projetando no produto (documento normativo) as seguintes categorias: agente competente, tempo, espaço em que foi produzido o documento, além do procedimento utilizado para sua confecção.<sup>210</sup>

Por sua vez, PAULO DE BARROS CARVALHO define enunciado, como sendo o “[...] produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo às regras

<sup>208</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58-59.

<sup>209</sup> GABRIEL IVO ressalta que “[...] a atividade de enunciação abarca todos os atos que antecedem ou preparam, a produção dos enunciados prescritivos. A preparação e a produção constituem a própria enunciação, de modo que tudo o que acontece antes de o produto surgir é enunciação”. (*Norma Jurídica: Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 7).

<sup>210</sup> *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 137.

gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”<sup>211</sup>.

Destes enunciados, produto do processo de formação, podemos fazer a seguinte distinção: (i) enunciação-enunciada e (ii) enunciado-enunciado. A partir desses enunciados prescritivos, construímos as normas jurídicas. E, como bem explica GABRIEL IVO:

Todo ato resultante da aplicação do direito dá ensejo, por meio da interpretação dos enunciados que produz, à construção de pelo menos duas normas. A norma que retrata o processo de produção, devidamente localizado no tempo e no espaço, e a norma que o instrumento criado pretendia produzir, o seu conteúdo. A norma que documenta o processo de produção resulta do enunciado chamado enunciação-enunciada. As outras normas, que significam o conteúdo do instrumento normativo, decorrem do enunciado-enunciado.

Na produção normativa, portanto, identificamos a enunciação, em que encontramos uma autoridade e um processo, o produto, que é o enunciado prescritivo (documento normativo) e se divide em enunciação- enunciada e enunciado-enunciado; e, por fim, as normas jurídicas, que são os sentidos atribuídos aos enunciados produzidos. Aquele que acolhe a própria produção e o que veicula o conteúdo. Assim, o documento produzido, também chamado de enunciado ou texto, além de veicular os enunciados prescritivos que constituem o seu conteúdo, registra a forma da sua produção (enunciação-enunciada). Estes enunciados possibilitam a construção de normas. Mas, é importante frisar, são normas diversas<sup>212</sup>.

É importante frisar que a distinção em comento, enunciação-enunciada e enunciado-enunciado, será extremamente útil para quando formos abordar a questão dos vícios que podem macular o ato do lançamento.

Afinal, é na enunciação-enunciada<sup>213</sup> que verificaremos se a norma foi expedida pelo (i) o sujeito competente, (ii) o local onde foi produzido o

<sup>211</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 19-20.

<sup>212</sup> IVO, Gabriel. *Norma Jurídica: Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 2-3.

<sup>213</sup> Segundo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “Enunciação-enunciada são os enunciados (i.e. frases, sentenças), presentes no documento normativo, que informam sobre o processo, o motivo, o local, as datas e os agentes participantes da atividade enunciativa. São as marcas do processo (enunciação) que ficam no produto. Assim, por exemplo, a

documento, (iii) o momento da publicação do documento e (iv) o nome do documento, que remete ao procedimento<sup>214</sup>.

Isso porque a enunciação-enunciada deixa evidente o processo de positivação das normas e permite ao intérprete o acesso ao conhecimento do processo de produção normativa, onde será possível a aferição de possíveis vícios de ordem formal, com a possibilidade de lavratura de novo lançamento pelo Fisco, de acordo com o art. 173, II do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, é por meio dos enunciados-enunciados que, após o processo de interpretação, constroem-se as demais normas que o instrumento introdutor pretendia introduzir no mundo jurídico. O enunciado-enunciado consiste no conteúdo veiculado por meio da enunciação.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO registra que

O *enunciado-enunciado* de um documento normativo é composto por todos os demais enunciados que não nos remete à instância da enunciação. São preceitos gerais e abstratos. Individuais e concretos, dos quais construímos as normas jurídicas que, efetivamente, regulam as condutas intersubjetivas valoradas pelo legislador<sup>215</sup>.

No caso de nosso objeto de estudo, enunciado-enunciado veiculará o conteúdo do ato de lançamento, incluindo-se aí tanto os critérios da regra-matriz de incidência tributária, como também normas relativas à forma, motivação e conteúdo da norma de imposição tributária, por serem elementos essenciais na produção do ato administrativo de lançamento.

---

enunciação-enunciada de uma lei é composta por: (i) o nome Lei n. xxx, que indica a realização de determinado procedimento produtor de normas; (ii) as datas da promulgação e da publicação; (iii) a referência às pessoas que participam do processo legislativo; (iv) o local onde foi produzida; e (v) outras eventuais informações que nos remeta à atividade enunciativa". (*Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 679).

<sup>214</sup> GABRIEL IVO utiliza-se do termo *dêiticos* para referir tais marcas. O autor fala, assim em: (i) dêiticos de forma e conteúdo (nome do documento); (ii) dêiticos de publicidade; (iii) dêiticos de espaço; (iv) dêiticos de autoridade; e (v) dêiticos de tempo. (*Norma Jurídica: Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 195).

<sup>215</sup> Op. cit., p. 684.

Assim é que, do exame dos enunciados-enunciados, é possível a comprovação da regularidade ou não do ato de lançamento no que diz respeito ao aspecto substancial de sua estrutura, pressupondo a desobediência de normas de direito tributário material<sup>216</sup>, fato que desencadeará a ocorrência dos chamados vícios materiais. Tais defeitos ocasionarão a nulidade de lançamento, sem qualquer possibilidade de correção por parte da Administração Pública.

Em suma, em se tratando de vícios nos enunciados-enunciados, eles serão referentes ao direito material, cujos comandos cuidam de aspectos substanciais da aplicação das normas. Por outro lado, os vícios encontrados na enunciação-enunciada correspondem à desobediência à norma de direito formal, preceitos relativos ao processo de produção normativa.

## **2.7 Crédito Tributário e Obrigação tributária**

Por fim, preparando-nos para adentrar nas questões relativas ao lançamento propriamente dito e nos vícios que podem atingi-lo comprometendo sua legalidade, cumpre-nos, ainda, fincar algumas premissas no tocante ao crédito tributário e obrigação tributária.

Crédito tributário é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro<sup>217</sup>. No mesmo sentido, EURICO MARCO DINIZ DE SANTI afirma que

Crédito tributário é uma estrutura relacional intranormativa, cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquido e certo. Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é “ato-norma administrativo”. Aprumando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária

<sup>216</sup> No capítulo 2, já estabelecemos a diferença entre direito tributário material e formal.

<sup>217</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 436.

intranormativa, que é o prescriptor do gênero ato-norma formalizador<sup>218</sup>.

Já obrigação tributária<sup>219</sup> é proposição normativa que traz o vínculo que se estabelece entre sujeito ativo e sujeito passivo, que tem por objeto uma prestação de cunho patrimonial. É o elemento “crédito” que caracteriza a obrigação tributária e, por decorrência, a relação jurídica tributária que será sempre como um dever do sujeito passivo em entregar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo.

Ademais, quanto ao momento do surgimento do crédito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO manifestou-se a respeito em duas oportunidades distintas:

O crédito tributário nasce no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo<sup>220</sup>.

Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito de que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo. Isso porque [...] antes do relato em linguagem competente, com a emissão da norma individual e concreta, não que se falar em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação<sup>221</sup>.

Nos falares de RENATA ELAINE SILVA, temos que

A obrigação tributária em sua composição interna os seguintes elementos: os sujeitos da relação (ativo e passivo) cada qual com seu respectivo direito subjetivo denominado crédito é dever jurídico denominado débito, e ainda o objeto da

<sup>218</sup> *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134.

<sup>219</sup> A obrigação tributária, conforme veremos adiante, pode ser constituída pela atividade da Administração Pública (“lançamento de ofício”/art. 149 CTN), por atividade do sujeito passivo, sujeita a ulterior concordância ou não do Fisco (“lançamento por homologação”/art. 150 CTN), e, pela conjugação de ambas as atividades (“lançamento por declaração”/art. 147 CTN).

<sup>220</sup> Op. cit., p. 437.

<sup>221</sup> As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, maio 2013, p. 91.

prestação ou valor devido a título de tributo. Portanto, o crédito está dentro da obrigação tributária, sendo um dos seus componentes.<sup>222</sup>

Na mesma linha, ROQUE ANTONIO CARRAZZA corrobora com entendimento de que o crédito tributário é um dos elementos da obrigação tributária, não havendo que se falar em obrigação tributária sem o seu correspondente crédito tributário, uma vez que este último é o objeto da obrigação tributária, tal como afirma:

O tributo, ao nascer, possui - como, aliás, toda e qualquer relação jurídica - um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto. [...] Por fim, o objeto do tributo é o crédito tributário, vale dizer, a quantia que o contribuinte deve recolher, em favor do fisco ou de quem lhe faça legalmente as vezes<sup>223</sup>.

Desta forma, assim como não há como separar incidência de aplicação, conforme já tratamos, tampouco existe a possibilidade de desvincular a obrigação sem crédito, isso porque o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta; logo, não havendo como falar na existência de um, sem que reconheçamos a existência do outro.

Destarte, já deixamos claro que discordamos veementemente da teoria tradicional capitaneada pelo Código Tributário Nacional, segundo a qual a obrigação tributária nasceria com o fato gerador e o crédito tributário surgiria com o lançamento tributário, separando, assim, a obrigação tributária do correspondente crédito<sup>224</sup>.

---

<sup>222</sup> SILVA, Renata Elaine. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 77.

<sup>223</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 279.

<sup>224</sup> “A Lei 5.172/1966 reservou ao Título I do seu livro o tema ‘obrigação tributária’ e para o Título II o tema ‘crédito tributário’; desse modo, sistematicamente separou os institutos e registrou em seu artigo 139 que ‘o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Na mesma linha, quando o CTN prescreveu que ao extinguir o crédito tributário extinguirá também a obrigação tributária (artigo 113 CTN).” (SILVA,

Corroborando com nosso entendimento, citamos a professora REGINA HELENA COSTA, que critica a atecnia do legislador e a posição adotada pelo Código Tributário Nacional, visto que o crédito, juntamente com o débito, constitui face do mesmo vínculo jurídico:

Inicialmente, o art. 139 preceitua que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. A dicção do Código não é técnica, portanto sugere que o crédito nasce em consequência da obrigação, quando, em verdade, o crédito, aliado ao débito, é face da própria obrigação. No entanto, assim o afirma porque, na concepção adotada pelo legislador, o crédito tributário somente “nasce” após sua *constituição* pelo lançamento.

Insistindo na mesma ilogicidade quanto à desvinculação entre obrigação e crédito, uma vez mais a redação do CTN é inadequada: se o crédito é uma das faces da própria obrigação tributária, como entender-se que as modificações por ele experimentadas não afetam a obrigação que lhe deu origem? É evidente que alterações experimentadas pelo crédito são alterações promovidas no próprio liame obrigacional e, portanto, dependendo de sua natureza, podem afetá-lo<sup>225</sup>.

Portanto, nosso entendimento é de que “[...] o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”<sup>226</sup>, revelando-se, destarte, um verdadeiro absurdo pensar em obrigação sem crédito.

Ademais, quanto à formalização do crédito tributário, conforme explicaremos adiante, “[...] pode ser feita tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento tributário (art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento às normas que prescrevem deveres instrumentais”<sup>227</sup>, nos casos de tributos cujo lançamento está sujeito à homologação de Fisco.

---

Renata Elaine. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 74).

<sup>225</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Nacional Tributário. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 215-216.

<sup>226</sup> Ibid., p. 438.

<sup>227</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, maio 2013, p. 94.

### 3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. Lançamento tributário e o art. 142 do Código Tributário Nacional. 3.1.1. Lançamento como procedimento administrativo. 3.1.2. Lançamento como ato administrativo. 3.1.3. Lançamento como ato e procedimento administrativo. 3.2. Algumas observações pertinentes acerca do lançamento como norma jurídica. 3.3. Nossa posição quanto à natureza do “lançamento tributário”. 3.4. Auto de infração e ato administrativo de lançamento tributário. 3.5. Eficácia do lançamento tributário. 3.6. Modalidades de lançamento – Crítica. 3.6.1. O objeto da homologação no chamado “lançamento por homologação”.

#### 3.1 Lançamento tributário e o art. 142 do Código Tributário Nacional

Há no seio doutrinário grande celeuma acerca do lançamento, devido a sua relevância na seara tributária. Assim, o tema sempre despertou as mais acaloradas discussões dos especialistas, que discordam quanto a sua natureza e seus efeitos, em que pese o art. 142 do Código Tributário Nacional pretender veicular uma conceituação legal do que seja lançamento tributário, *in verbis*:

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.

Ora, seria de se pensar que, em face de o Código Tributário Nacional conceituar lançamento tributário como procedimento, a questão da natureza jurídica de tal instituto estaria pacificada. Entretanto, tal dispositivo é censurado pela doutrina, por suas impropriedades terminológicas. Como exemplo, cita-se a severa análise feita por SOUTO MAIOR BORGES:

A definição de lançamento estabelecida no artigo 142 caput do Código Tributário Nacional não tem outro significado senão o de uma construção teórica do legislador que, subrogando-se autoritariamente no exercício de uma função doutrinária,

pretende superar eventuais divergências teóricas sobre o conceito de lançamento com uma tomada de posição em termos de direito positivo. Ao invés de editar comando, avoca a definição de fenômeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa<sup>228</sup>.

Assim, o fato é que, analiticamente, alguns juristas defendem a tese de que o lançamento seria um ato administrativo, conquanto outros de que seria um procedimento ou, ainda, ambos, haja vista que o próprio Código Tributário Nacional utiliza a expressão ora no sentido de ato, ora no sentido de procedimento. E há, ainda, aqueles que advogam a tese de que o lançamento seria uma norma jurídica.

Com efeito, o artigo 142 do Código Tributário Nacional dispõe ser o lançamento um procedimento administrativo. Já o artigo 147, do mesmo diploma legal, o define como a norma resultante do ato ou do procedimento. E, ainda, o artigo 150 do CTN trata como ato o instituto do lançamento. Logo, o que fica claro é que o lançamento não tem conceito uniforme, tratando-se, destarte, de vocábulo polissêmico e eivado de ambiguidade<sup>229</sup>.

Vale a conferência de alguns posicionamentos doutrinários a respeito, comprovando ser questão extremamente controvertida.

### 3.1.1 Lançamento como procedimento administrativo

- ALFREDO AUGUSTO BECKER:

O lançamento ('acertamento' tributário) consiste na série de atos psicológicos e materiais ou jurídicos praticados pelo

---

<sup>228</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 122-123.

<sup>229</sup> AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, ao tratar do problema semântico em questão, esclarece que "[...] ambiguidade é característica dos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos". (*Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 68).

sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por terceiros [...]”<sup>230</sup>.

- RUY BARBOSA NOGUEIRA:

O lançamento é procedimento administrativo pelo qual se apura o *debeatur* (se devido) e o quantum *debeatur* (a quantia devida), os aspectos subjetivos, temporais, espaciais, e se exterioriza pela notificação<sup>231</sup>.

### 3.1.2 Lançamento como ato administrativo

- ALBERTO XAVIER: Lançamento é

[...] ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua consequente exigência. A referência ao ato administrativo visa esclarecer que o lançamento é um ato jurídico, que não um procedimento ou pluralidade de operações lógicas<sup>232</sup>.

- LUCIA VALLE FIGUEIREDO:

Lançamento é ato administrativo resultante de procedimento que se preordena a dar à Administração possibilidade de exigência do crédito tributário. Na realidade, constitui-o

<sup>230</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 380.

<sup>231</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 227-228.

<sup>232</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67. (Em suma, o doutrinador relaciona quatro defeitos inseridos da definição legal do lançamento: 1º) invés de um procedimento, a rigor, é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento; 2º) radica no caráter meramente descritivo, quando se refere a “verificar a ocorrência do fato gerador”, “determinar a matéria tributável”, “calcular o montante do tributo devido”, “identificar o sujeito passivo”, traduzindo-se numa enumeração exemplificativa de operações lógicas que se englobam no processo subsuntivo de aplicação da lei tributária aos fatos concretos. Propicia confundirem-se operações lógicas com atos jurídicos; 3º) traduz-se na afirmação de que o lançamento tem por objeto “propor a aplicação de penalidade cabível”. Neste caso, coloca no mesmo plano, confundindo-as, a norma tributária material – reguladora dos tributos – e a norma penal tributária – que rege as penalidades; 4º) na menção a que o lançamento tem por fim “constituir o crédito tributário”. Tal expressão enseja a interpretação de que este ato administrativo se revestiria de caráter constitutivo, que não simplesmente declarativo da obrigação tributária).

formalmente, ou, por outra, aparelha o crédito à sua exigibilidade<sup>233</sup>.

- JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES:

Também referimos o lançamento como ato administrativo, relegando a expressão *procedimento* para a sequência de atos que o antecedem até a sua produção, no regular exercício da atividade de fiscalização, ou na linguagem do CTN, no regular exercício da atividade tendente à verificação da ocorrência do 'fato gerador da obrigação tributária'<sup>234</sup>.

- PAULO DE BARROS CARVALHO:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados<sup>235</sup>, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a normal individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido<sup>236</sup>.

<sup>233</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 168.

<sup>234</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 335.

<sup>235</sup> De acordo com PAULO BARROS CARVALHO, atos jurídicos administrativos *simples* são aqueles que resultam da emanção de vontade de um único órgão. Os *constitutivos* carregam a premissa da criação de relações jurídicas novas, vale dizer, vínculos até então inexistentes e que passam, agora, a ligar pessoas, mediante o aparecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos. E quando cabe ao Fisco, em caráter inaugural, montar a linguagem competente, será ele constitutivo, tanto do fato jurídico tributário como da obrigação que se irradia pelo liame lógico da imputação normativa ("causalidade jurídica", na terminologia de LOURIVAL VILANOVA). Quanto à vinculação, para PAULO DE BARROS CARVALHO, vinculado é o processo e não o produto. Ou seja, vinculada é a atividade de lançamento e não o ato de lançamento. (*Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 442, 468).

<sup>236</sup> *Ibid.*, p. 458.

### 3.1.3 Lançamento como ato e procedimento administrativo

- EURICO MARCO DINIZ DE SANTI:

Com efeito, o ato-norma administrativo que veicula o lançamento tributário pode conformar-se, pois, com um único ato administrativo de autoridade (fato) ou com um conjunto de atos e normas individuais e concretas. É o próprio ordenamento jurídico, mediante as normas que prescrevem o exercício formal da competência administrativa, quem decide se o suporte fáctico suficiente para postura do ato-norma é um ato isolado ou um procedimento<sup>237</sup>.

- IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

O lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando ao art. 142 as linhas mestras do que seja procedimento que no ato se encerra<sup>238</sup>.

Releva ressaltar que a jurisprudência também não destoa acerca da controvérsia da natureza jurídica do lançamento, considerando-o ora como ato administrativo, ora como procedimento:

[...] LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - PRESSUPOSTOS - CONSISTÊNCIA JURÍDICA - NULIDADE - O lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do art. 37, "caput", da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o consequente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, em consequência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Processo declarado nulo *ab initio*.<sup>239</sup>

<sup>237</sup> *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110. (Ressaltamos que o professor também acata aceção de lançamento como norma, no sentido de ato-norma).

<sup>238</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva apud CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo Tributário – Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

<sup>239</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 104-23022 do Processo nº 13897.001532/2002-39*. Relator: Nelson Mallmann. Julgamento: 25 jan. 2008. Órgão Julgador: 4ª Câmara. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Data de Publicação: 25 jan. 2008. No mesmo sentido, *Acórdão nº 202-18259*.

[...] VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. 1. 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. 2. A regra basilar para constituição do crédito tributário não foi observada pela autoridade administrativa incumbida do lançamento. Recurso de Ofício Negado.<sup>240</sup>

Realizadas tais considerações, comprova-se que a expressão *lançamento tributário* “[...] comporta diferentes acepções ou significados, que se alteram de acordo com contexto<sup>241</sup> em que a expressão é utilizada, seja pela doutrina, jurisprudência ou pelos textos do direito positivo”<sup>242</sup>.

Assim é que, analisando a questão do binômio ato/procedimento, ESTEVÃO HORVATH prefere utilizar a expressão *procedimento de lançamento* para designar o conjunto de atos destinados a apurar o tributo devido pelo sujeito passivo, deixando a expressão *lançamento tributário* para referir-se ao ato que resulta deste procedimento ou que é praticado independentemente deste. Vale conferir seus ensinamentos:

Poderíamos atribuir ao vocábulo *lançamento* um sentido amplo e um sentido estrito. No primeiro deles estaria compreendida toda a atividade prévia necessária para determinar-se a quantia a pagar. Em sentido estrito, é o ato que fixa a quantia da obrigação nascida com a realização do fato impositivo. Fulcrados na ideia de que existem (ou podem existir) tributos sem que haja procedimento de lançamento e que, por outro lado, impõe a lei que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), parece-nos mais

<sup>240</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2803-001.507 do Processo nº 36032.000286/2006-05*. Relator: Amílcar Barca Teixeira Junior. Julgamento: 18 abr. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 05 jul. 2012.

<sup>241</sup> “O contexto tem importância crucial na determinação do significado e da significação das palavras. A palavra [...] não existe senão pelo contexto. Descrever enunciados do direito positivo depende, pois, da associação do significado de base, ‘sentido socialmente estandardizado’, e do significado contextual, ‘sentido produzido a partir das conexões de signos que se constataem nos processos efetivos de comunicação’.” (MARQUES, Helena Duarte. *Iniciação à Semântica*. 6. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2003, p. 61).

<sup>242</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 331.

tecnicamente adequado entender o lançamento como ato administrativo que culmina o procedimento impositivo. Ademais, propicia a aplicação da secular teoria dos atos administrativos para o deslinde das questões que surgem da atuação da norma individual e concreta posta pelo lançamento. Em outras palavras, preferiremos denominar *procedimento de apuração* de tributos ao “procedimento de lançamento” (quando, por óbvio, este exista, ou seja, necessário), deixando o termo *lançamento* para identificar o ato em que culmina o procedimento, ou é praticado independentemente da existência deste último<sup>243</sup>.

Contudo, ato e procedimento são signos distintos, com elaborações teóricas próprias, e, no caso do lançamento, implicando em consequências, daí a necessidade de identificar esse aspecto para decidir qual doutrina aplicar.

De fato, ato administrativo, segundo ensinamento de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, é “[...] a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle do Poder Judiciário”<sup>244</sup>. Por sua vez, na definição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, procedimento administrativo é “[...] sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”<sup>245</sup>.

Já PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que tanto a legislação como a doutrina utiliza “procedimento” em duas acepções bem distintas: (1) “procedimento” como conjunto ordenado de atos administrativos e termos que evoluem, unitariamente, para a consecução de ato específico, que é sua finalidade; e (2) “procedimento” como qualquer atividade físico-material e intelectual para a produção de ato jurídico administrativo<sup>246</sup>. Não nos esquecendo do ato lançamento como norma, já que entendemos o direito positivo como um conjunto de normas válidas em um país.

<sup>243</sup> *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34, grifos do autor.

<sup>244</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 185.

<sup>245</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 453.

<sup>246</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 448-449.

Portanto, levando-se em conta a pluralidade de significações<sup>247</sup> que podem ser atribuídas à expressão *lançamento tributário*, bem como a diferença entre ato e procedimento e, ainda, ato, norma e procedimento, necessário se faz delimitar o sentido que daremos à referida expressão ao longo do trabalho. Antes, porém, façamos uma rápida digressão no que tange ao lançamento tributário como norma.

### 3.2 Algumas observações pertinentes acerca do lançamento como norma jurídica

Ocorre que, o termo *lançamento* também pode ser tomado como norma, posto que partirmos do pressuposto de que o ato administrativo também é uma norma que compõe o direito positivo. Assim é que, na concepção de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO,

[...] ato administrativo é norma concreta, emanada pelo Estado ou por quem esteja no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este (o Estado) e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário<sup>248</sup>.

Todavia, neste caso, é necessário fazer a distinção entre a norma consubstanciada pelo ato administrativo de lançamento tributário e aquela posta como seu conteúdo e objeto. A norma que configura o ato ou a regra de

<sup>247</sup> Tanto é assim que EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI identifica nada menos do que 11 significados para esse termo: i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; (iv) efetuar o cálculo, conferindo liquidez a um crédito ou débito; (v) procedimento administrativo da autoridade competente, conforme previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional; (vi) ato-norma administrativo, como norma individual e concreta, produto de um processo, consoante dispõe o artigo 145 do Código Tributário Nacional; (vii) procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição na dívida ativa; (viii) ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária da qual resulta uma norma individual e concreta; (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário, que é o caso dos chamados lançamentos por homologação de acordo com o artigo 150, §§, do Código Tributário Nacional. (*Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108).

<sup>248</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33.

conduta que o expediente visa a inserir no sistema tem feições internas diversas: enquanto a de lançamento é concreta e geral, a que reside em seu conteúdo é concreta, mas individual.

PAULO DE BARROS CARVALHO explica com precisão a questão:

A norma que configura o ato ou a regra de conduta que o expediente visa a inserir no sistema tem feições internas diversas: enquanto a de lançamento é concreta e geral, a que reside em seu conteúdo é concreta, mas individual. A primeira tem como suposto ou antecedente um acontecimento devidamente demarcado no espaço e no tempo, identificada a autoridade que a expediu. [...] A hipótese dessa norma alude a um fato efetivamente acontecido. Já o consequente revela o exercício de conduta autorizada a certo e determinado sujeito de direitos e que se pretende respeitada por todos os demais da comunidade. Nesse sentido é geral<sup>249</sup>.

Logo, o lançamento assume as feições de norma introdutora<sup>250</sup> e norma introduzida, conforme nos ensina MARIA RITA FERRAGUT:

Como introdutora, é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à enunciação. Indica o sujeito competente e o procedimento produtor do enunciado, diferenciando-se das demais normas de constituição do crédito justamente em virtude dessas particularidades (sujeito e procedimento). Considerando-se apenas a norma introduzida, não haveríamos como distingui-la das normas produzidas pelo particular. Como introduzida, lançamento é norma individual e concreta decorrente da aplicação da geral e abstrata que a prevê e autoriza. É composta por um antecedente, que descreve o fato jurídico tributário, e por um consequente, composto pelos sujeitos ativo e passivo e pelo objeto da prestação, de pagar

<sup>249</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 478.

<sup>250</sup> Apesar de já termos nos posicionado acerca da norma introdutora, “[...] vale a pena reiterar que os veículos introdutórios de normas no sistema são, também, normas jurídicas, mas sempre gerais e concretas. Sua importância, em termos sistemáticos, aloja-se em dois pontos: a) são os instrumentos apropriados para inserir regras jurídicas no sistema positivo; e, além disso, b) funcionam como referencial para montar a hierarquia do conjunto. Afinal de contas, temos de ser coerentes com as premissas que declaramos. Se o direito é tomado com conjunto de normas válidas num determinado território e num preciso momento do tempo histórico, tudo dentro dele serão normas, em homenagem ao princípio epistemológico da uniformidade do objeto”. (ibid., p. 479).

quantia identificável pela conjugação da base de cálculo da alíquota mediante operação aritmética de multiplicação<sup>251</sup>.

Deste modo, conforme esclarece FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “[...] as normas andam sempre em pares: norma introdutora e norma introduzida<sup>252</sup>. A primeira consiste em uma norma geral e concreta, derivada da aplicação da regra de competência, que relata em seu antecedente as delimitações de sujeito, espaço e tempo em que ocorreu a enunciação; a segunda corresponde ao resultado da atividade enunciativa”.

### 3.3 Nossa posição quanto à natureza do “lançamento tributário”

Inicialmente, cumpre enfatizar que discordamos dos doutrinadores que defendem ser o lançamento mero procedimento administrativo<sup>253</sup>, apesar do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, por entendermos que tal concepção peca, sobretudo, porque pode se dar o procedimento de verificação da ocorrência do fato sem que haja qualquer lançamento<sup>254</sup>.

Nesta toada, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES destaca que não há se falar em lançamento quando a atividade administrativa limita-se a “[...]”

<sup>251</sup> Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 318.

<sup>252</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO acentua que “[...] essas normas introduzidas são a própria substância da norma introdutora. Isto implica reconhecer que, sem tal núcleo de significação, o veículo introdutor fica oco, vazio, perdendo o sentido de sua existência”. (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 61).

<sup>253</sup> Entendemos que “procedimento”, no sentido de série regrada de atos e termos, não é algo imprescindível para a celebração do lançamento, podendo verificar pela autoridade competente, sem o concurso de qualquer outro ato administrativo.

<sup>254</sup> Atualmente, maior dos tributos hoje existentes prescinde do lançamento tributário, dando-se a incidência mediante ato do particular. Nesses tributos, ocorridos os eventos previstos em lei, devem os respectivos sujeitos passivos emitir a norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário e, em seguida, proceder ao pagamento, extinguindo o liame obrigacional, em nada interferindo o Poder Público que, ao menos em tese, permanece vigilante, numa posição meramente controladora da conduta dos administrados. Nesses tributos, o lançamento, quando existe, aparece como acidente, na hipótese da Administração, no exercício da sua vigilância, surpreender alguma anomalia na constituição do crédito tributário; não é por outro motivo que, ao formalizarem as exigências tributárias alusivas a essas exações, vêm elas acompanhadas de um ato de aplicação de penalidade, ambos encerrados num documento fiscal denominado “auto de infração”. (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 520-521).

verificar a ocorrência de hipóteses de suspensão do crédito tributário – tais como a moratória – ou de sua extinção – tais como a compensação, a transação, a remissão – ou, ainda, de sua exclusão – como a isenção e a anistia”<sup>255</sup>.

Se assim não o fosse, assevera JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES:

[...] o simples termo de início de fiscalização, lavrado por ocasião da abertura de procedimento administrativo instaurado para a verificação da regularidade fiscal do contribuinte, já seria considerado lançamento, como também o seria o mero termo de intimação para a apresentação de documentos ou esclarecimentos relacionados às obrigações tributárias e aos deveres instrumentais do contribuinte, pois de toda forma estar-se-ia diante da prática de atos tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, procedimento que *caput* do art. 142 do CTN denomina lançamento. Neste caso, então, já haveria lançamento, sem, contudo, haver sequer a quantificação do momento da obrigação tributária, o que a nosso ver é inconcebível<sup>256</sup>.

Ora, como bem adverte PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>257</sup>, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, vez que procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro<sup>258</sup>. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que comente nele estarão contidos.

<sup>255</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, 113.

<sup>256</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 335-336.

<sup>257</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 444-458.

<sup>258</sup> Neste sentido, JAMES MARINS esclarece: “Nem sempre o ato de lançamento será precedido de procedimento, pois há casos em que a autoridade administrativa serve-se de elementos pré-fixados que dispensam procedimento próprio para a individualização da obrigação tributária. Isso ocorre, por exemplo, nos lançamentos *ex officio* de IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, em que o agente lançador simplesmente aplica aritmeticamente alíquotas pré-existentes em *plantas de valores*, não podendo, com propriedade, identificar *procedimento*”. (*Direito Processual Tributário Brasileiro* (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 230).

No mesmo sentido, cumpre trazer à colação as lições de REGINA HELENA COSTA:

Em nosso entender, o lançamento reveste natureza de ato administrativo, pois nem sempre impor-se-á uma sequência de atos para que se possa apurar o montante devido e indicar o sujeito passivo da obrigação tributária principal. Com efeito, ainda que, em determinadas hipóteses, seja necessária a prática de uma série de atos para a indicação do sujeito passivo e a apuração do valor do tributo a pagar, por vezes tal resultado é alcançado pela expedição de um único ato administrativo<sup>259</sup>.

Por outro lado, também é certo que pode haver procedimento administrativo tendente à verificação de ocorrência de fato jurídico tributário e, assim, à realização do lançamento de ofício, sem que ocorra o ato final do lançamento tributário, pelas seguintes razões, por exemplo:

- a) a autoridade administrativa tributária, após realizar o procedimento de fiscalização em face de determinado sujeito passivo da obrigação tributária, constata simplesmente que não ocorreu qualquer fato jurídico tributário; portanto, não houve o nascimento da obrigação tributária relativa ao tributo fiscalizado;
- b) a autoridade administrativa tributária, após realizar o procedimento de fiscalização em face de determinado sujeito passivo, constata que ocorreu fato jurídico tributário, porém também verificou que foi satisfeita a obrigação tributária então nascida mediante o pagamento do correspondente crédito tributário, nos termos da legislação tributária.

Claro está, portanto, que o ato jurídico do lançamento tributário não se confunde com o procedimento administrativo – conjunto de atos preparatórios daquele –, que nem sempre o antecede ou que, realizado, muitas vezes não culmina na realização do lançamento.

---

<sup>259</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Nacional Tributário. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 217-218.

Logo, o que se verifica é que o art. 142 do Código Tributário Nacional, não andou bem ao tentar definir lançamento como procedimento. Destarte, procedente é a crítica feita por ALBERTO XAVIER:

O artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento vida preparar. Cumpre, porém, salientar que o Código se não manteve coerente com a posição assim adotada, posto que noutros preceitos acolheu a expressão lançamento com o significado de ato jurídico e não de procedimento: é, por exemplo, o que se passa com o artigo 149, ao referir-se à revisão do lançamento, de vez que objeto de revisão só podem ser atos, não procedimentos<sup>260</sup>.

Ademais, se o lançamento tivesse natureza jurídica tão somente de procedimento e não de ato administrativo, como bem observa SOUTO MAIOR BORGES<sup>261</sup>, o prazo decadencial encerrar-se-ia e o prescricional começaria a correr com o início do procedimento fiscal, antes e independentemente da constituição do crédito tributário. Todavia, não se pode conceber prescrição sem a consolidação da obrigação jurídica e do respectivo crédito.

Ainda, acerca da questão da decadência na hipótese em destaque, pelo contrário, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO entende que, ao se concluir pelo lançamento como mero procedimento administrativo, haveria a dilatação do prazo decadencial, já que sua contagem só começaria a fluir a partir da última decisão prolatada no processo, situação em que seriam prestigiadas a inércia e a morosidade dos processos, por parte da Fazenda Pública<sup>262</sup>.

Nossa posição segue a linha defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem lançamento tributário é ato administrativo, que pode decorrer ou não de um procedimento, mas, o professor também explica que há uma confusão entre processo e produto, pois “[...] lançamento é palavra que

---

<sup>260</sup> *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

<sup>261</sup> *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 99-100.

<sup>262</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 256.

padece do problema semântico da ambiguidade, do tipo processo/produto, como tantas outras nos discursos prescritivo e descritivo do direito”<sup>263</sup>.

EURICO MARCO DINIZ DE SANTI imputa à referida ambiguidade, processo/produto, as inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrativo, e, faz as procedentes considerações:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Note-se que, só no caso de ato administrativo, é que ocorre a ambiguidade processo/produto, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrado. [...] Assim, convencionamos chamar de ato-fato administrativo, o ato da autoridade administrativa, e ato-norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies<sup>264</sup>.

Em tempo, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que tanto o ato como o procedimento devem estar previstos em normas do direito positivo:

A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade.

Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii)<sup>265</sup>.

Sob essa perspectiva, lançamento tributário pode ser visto como ato, procedimento e, também, como norma, vez que a escolha das acepções a

<sup>263</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 515.

<sup>264</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104-106.

<sup>265</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459-460.

serem adotadas dependerá das premissas a serem firmadas por cada intérprete, levando em consideração a qual momento se refere o lançamento, pois, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO:

Procedimento é sempre desenvolvido e caminha na direção de um objetivo adredemente estipulado. Não tem, em si mesmo, sentido unitário, como o ato, contudo se preordena para obtê-lo. [...] Tanto será lançamento a norma do art. 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto, mas um depende do outro<sup>266</sup>.

E o mestre ainda explica passo a passo a questão de lançamento como ato, procedimento e norma, fazendo a seguinte analogia:

Pensem 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<sup>267</sup>.

Neste trabalho, optamos por definir<sup>268</sup> lançamento como um ato administrativo<sup>269</sup> com a finalidade de introduzir no sistema uma norma individual e concreta que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e, no

<sup>266</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 461-462.

<sup>267</sup> Ibid., p. 459.

<sup>268</sup> TÁCIO LACERDA GAMA ensina que “[...] definir o significado de um termo é apontar a sua conotação, ou seja, os critérios de uso de uma expressão. É esse procedimento que torna possível aos demais intérpretes identificar a denotação de um conceito”. (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 122).

<sup>269</sup> Vale o destaque de que os atos administrativos podem ser, ou não, atos jurídicos. São atos jurídicos os atos administrativos que criam, modificam ou extinguem direito. Os demais atos administrativos que não possuam nenhuma dessas funções são atos sem efeitos jurídicos. Logo, o lançamento é um ato administrativo jurídico.

consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação.

### 3.4 Auto de Infração e Ato Administrativo de Lançamento Tributário

Como ato administrativo, o lançamento é muitas vezes, erroneamente, designado de auto de infração, apesar de serem dois atos distintos que muitas vezes podem constar do mesmo suporte físico. Com a mestria que lhe é peculiar, PAULO DE BARROS CARVALHO faz a devida distinção entre auto de infração<sup>270</sup> e lançamento tributário:

Tomando-se o ato jurídico administrativo na sua intimidade estrutural, a distinção entre lançamento e auto de infração transparece logo no primeiro instante.

Vou empreender a distinção de ambos, fazendo-a por meio do exame da norma individual e concreta posta pelo ato de lançamento, em face daquela introduzida pelo auto de infração. Os resultados obtidos exibem que a análise pela via normativa é mais fecunda, mais precisa e, portanto, cientificamente mais recomendável. [...]

Em súmula, dois atos administrativos, ambos introdutórios de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um de lançamento, produzindo regra cujo antecedente é fato lícito e o consequente uma relação jurídica de tributo; outro, o auto de infração, veiculando u'a norma que tem, no suposto, a descrição de um delito e, no consequente, a instituição de liame jurídico sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto

<sup>270</sup> “Preciso dizer que por ‘auto de infração’ se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário. Trata-se, igualmente, de u'a norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica, que é propriedade de fatos, o consequente dessa norma, que poderemos nominar de ‘sancionatória’, estabelecerá uma relação jurídica, que é propriedade em que o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade. Aquilo que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente da norma tributária. Neste, um fato lícito, em que não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 490).

pode ser um valor pecuniário (multa), como uma conduta de fazer ou de não fazer.

E o professor arremata:

Tudo seria mais simples, realmente, se o auto de infração apenas conduzisse para o ordenamento a mencionada regra individual e concreta que mencionei. Nem sempre é assim. Que de vezes, sob a epígrafe “auto de infração”, deparamo-nos com dois atos: um de lançamento, exigindo o tributo devido; outro de aplicação de penalidade, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico.

Pela frequência com que ocorrem essas conjunções, falam, alguns, em “auto de infração” no sentido largo (dois atos no mesmo instrumento) e “auto de infração” *stricto sensu*, para denotar a peça portadora de norma individual e concreta de aplicação de penalidade a quem cometeu ilícito tributário<sup>271</sup>.

Assim, o pressuposto necessário do auto de infração é sempre a prática de um ilícito tributário<sup>272</sup>, não se confundindo com o ato de lançamento tributário. O auto de infração, portanto, constitui-se num suporte físico (documento) que veicula atos administrativos – o ato de lançamento e o ato de aplicação de penalidades –, ou seja, formaliza normas jurídicas diversas de conteúdos diferentes: a norma tributária e a norma sancionatória.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ distingue, com a precisão habitual, os dois atos administrativos em questão:

Lançamento tributário não se confunde com o ato de aplicação de penalidade. Não obstante ambos possam ser veiculados em um único documento, denominado auto de infração,

<sup>271</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 491-492.

<sup>272</sup> “Com efeito, o fato da infração se apresenta, invariavelmente, com a seguinte composição redacional: ‘dado que o contribuinte X deixou de cumprir a obrigação prevista no consequente da norma N’. Vê-se que a matéria semântica do antecedente dessas regras alude a um evento caracterizado, sempre, pelo desatendimento de um dever. É o modelo iterativo dos antessupostos de normas sancionatórias. Daí mencionar-se o fato assim composto como ‘delito’, ‘infração’, ‘ilícito’.” (Ibid., p. 490-491).

diferenciam-se em razão do fato integrante do seu suposto normativo: enquanto o antecedente da norma individual e concreta do lançamento equivale à descrição de fato lícito, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, a aplicação de penalidade decorre da prática de ilícito, consistente no descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental<sup>273</sup>.

Corroborando com posicionamento em destaque, nos falares de MARIA RITA FERRAGUT:

Como ato, também, o lançamento é muitas vezes designado de auto de infração. Embora os dois atos jurídicos possam constar do mesmo suporte físico, o certo é que o primeiro constitui o crédito tributário, ao passo que o auto de infração constitui a sanção decorrente da prática de um ato ilícito por parte do contribuinte, que pode tanto ser o descumprimento da obrigação principal (o que lhe gerará consequências jurídicas da mora, como por exemplo a multa de ofício), como deveres instrumentais (multa por documento fiscal emitido incorretamente, ou por atraso na entrega da DIPJ, etc.).<sup>274</sup>

O que se quer deixar claro, portanto, é que o auto de infração e lançamento tributário são dois atos distintos e veiculam normas jurídicas diversas de conteúdos diferentes num só suporte físico: a norma tributária (ato de lançamento) e a norma sancionatória (ato de aplicação de penalidades).

Em outras palavras, o pressuposto necessário do auto de infração é sempre a prática de um ilícito tributário. Logo, o auto de infração serve como um instrumento de aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, como também daquelas que prescrevem a sanção de ato ilícito, aplicação de norma processual tributária.

Contudo, vale a advertência feita por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, no sentido de que lançamento e ato de aplicação de penalidade tributária se distinguem em função de seus conteúdos, mas, ambos, na “[...] qualidade de

---

<sup>273</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 376.

<sup>274</sup> Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 318.

atos administrativos, exigem a presença de pressupostos e elementos para sua constituição”<sup>275</sup>.

Aliás, fica a ressalva de que as considerações que fizemos quando formos tratar dos elementos e pressupostos que compõem a estrutura do ato administrativo de lançamento, bem como dos vícios que podem maculá-lo, são de observância, também, quanto ao ato de aplicação de penalidade de tributária ou auto de infração.

### 3.5 Eficácia do lançamento tributário

No tocante à eficácia do lançamento tributário, três vertentes de pensamento se estabeleceram no Direito Tributário Brasileiro: a que considera a eficácia meramente declaratória; outra que a vê como constitutiva; e uma posição intermediária, que proclama ser a eficácia mista ou dúplice.

AMÍLCAR DE ARAUJO FALCÃO, por exemplo, firmou posição no sentido da tese declarativista, por acreditar que o lançamento não possui a capacidade de criar a obrigação tributária ou um direito novo:

O lançamento nada mais faz do que remover dúvidas quanto às características e dimensões da obrigação tributária preexistente [...]

Não se cria, então, a obrigação tributária ou um direito novo. Declara-se a existência de uma relação jurídica prévia: a exigibilidade é uma consequência do estado de certeza proveniente do ato declaratório. [...]

Com isso se confirma a nossa proposição de que a obrigação tributária surge quando da ocorrência do respectivo fato gerador, não quando ou em consequência do lançamento<sup>276</sup>.

Isto posto, segundo tal teoria, como lançamento não criaria a obrigação tributária, mas apenas declararia o direito da relação jurídica obrigacional (a qual surgiria apenas com a ocorrência do fato gerador), haveria separação entre obrigação e crédito. Ou seja, antes de efetuado o lançamento,

<sup>275</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 321-322.

<sup>276</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 77, 86.

existiria a obrigação, mas ainda não há crédito. Assim, poderia haver obrigação sem crédito.

ESTEVÃO HORVATH também adota a tese declarativista, entendendo que a “[...] obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador, sendo somente *declarada* mediante o ato de lançamento. Por outra parte, é essa, ademais, a posição indiscutivelmente adotada pelo Código Tributário Nacional (art. 113, § 1º c/c art. 142, *caput*)”<sup>277</sup>. Porém, o doutrinador, sem embargo da tese adotada, nos adverte:

[...] em verdade, a constitutividade ou declaratividade de qualquer ato dependerá – como, de resto, quase tudo depende – do referencial que houver sido adotado para elaborar o raciocínio. Se o lançamento é declaratório quanto a reportar-se à obrigação surgida com ocorrência do fato impositivo, não há dúvida de que também “constitui” deveres e direitos que, antes da prática daquele ato não se conheciam.<sup>278</sup>

Em que pese tal teoria ser adotada por ilustres juristas, para nós ela é inaceitável, vez que a obrigação tributária tem o crédito tributário (direito subjetivo do sujeito ativo) como um de seus elementos integrativos, não podendo subsistir obrigação sem crédito.

Destarte, o lançamento, em hipótese alguma, pode ser rotulado de meramente declaratório, como bem explica ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Embora o lançamento não altere o regime jurídico do tributo, isso está longe de significar que dele não decorram efeitos. E nem poderia ser de outro modo, porquanto um ato que não cria nenhuma nova situação jurídica não tem relevância para o Direito. Na verdade, ao rotularmos de declaratório um ato, estamos simplesmente a reconhecer que, embora não altere uma dada situação jurídica, modifica outras, correlatas, sendo, assim, sob esta perspectiva, constitutivo. É justamente o caso do lançamento, que, a par de reconhecer uma obrigação tributária já surgida, quantificando-a e personalizando-a (daí seu caráter declaratório), acrescenta um *plus* à obrigação tributária (dá-lhe novos efeitos jurídicos,

<sup>277</sup> *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 77-78.

<sup>278</sup> *Ibid.*, p. 78.

dentre os quais sobreleva o da exigibilidade) e, paralelamente, constitui uma série de outras situações jurídicas.

Assim, por exemplo, é ele que impede a consumação da decadência do Direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Também é ele que marca o *dies a quo* da fluência do lapso prescricional para a regular cobrança do crédito tributário. Ambos os fenômenos jurídicos serão mais adiante estudados<sup>279</sup>.

Opondo-se a essa orientação, a segunda corrente baseia-se, conforme nos elucida REGINA HELENA COSTA, no argumento segundo o qual o art. 142, CTN, expressamente, acolhe a eficácia constitutiva do lançamento, ao afirmar que tal providência ‘constitui o crédito tributário’<sup>280</sup>..

Por sua vez, MARIA RITA FERRAGUT defende “[...] que a eficácia do ato do lançamento é tanto declaratória, quanto constitutiva. Declaratória por declarar o fato, e constitutiva por constituir a relação jurídica”<sup>281</sup>. Portanto, para a autora a natureza do lançamento seria dúplice.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>282</sup>, meditando sobre matéria, comenta que tudo depende do ponto de análise. Ora, partindo da observação do fato jurídico tributário, que é declaratório da ocorrência do evento, o ato terá natureza declaratória. Por outro lado, analisar a relação jurídica tributária, que se constitui, será constitutivo. Tudo dependerá do ponto de análise.

Porém, em que pese a ressalva feita, o mestre conclui que a perلغا deve ser analisada pelo ângulo da regulação das condutas intersubjetivas do direito, que se verifica no conseqüente da norma individual e concreta, na constituição da relação jurídica tributária, em que o ato tem natureza constitutiva. Destarte, PAULO DE BARROS CARVALHO defende a ser esta a natureza do lançamento. Em suas palavras:

<sup>279</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 287.

<sup>280</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Nacional Tributário. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 217.

<sup>281</sup> Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009, p. 318.

<sup>282</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 314-318.

A natureza constitutiva do lançamento tributário decorre do fato de que, não obstante seu antecedente se caracterize pela declaração do acontecimento do evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata, esse relato constitui o fato jurídico tributário. O enunciado projeta-se para o passado, recolhe os vestígios do evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário. No consequente da norma individual e concreta, por sua vez, o enunciado relacional institui uma relação jurídica de cunho patrimonial, perfeitamente individualizada quanto aos termos-sujeitos e quanto à conduta-prestação, que é seu objeto. Temos aí, outro enunciado, de índole relacional, constituindo no hemisfério jurídico, um direito subjetivo e um dever jurídico que, até então, inexistiam.<sup>283</sup>

Portanto, conforme entendimento do mestre, somente a partir do relatado evento em linguagem competente constituindo o fato jurídico tributário (vinculando um sujeito ativo titular de um direito subjetivo a um sujeito passivo detentor de um dever jurídico) é que surgem concomitantemente, obrigação e crédito tributário, sendo impossível de prosperar a teoria da eficácia declaratória do lançamento tributário.

No mesmo sentido, arremata PAULO DE BARROS CARVALHO:

[...] não basta a ocorrência pura e simples do evento no mundo fenomênico, nos moldes em que foi hipotetizado nos critérios na norma geral e abstrata (regra matriz de incidência) para que se dê por constituída a relação jurídico tributária entre Fisco e contribuinte, não, a relação jurídica tributária somente nascerá para o direito com a expedição de norma individual e concreta que tanto poderá ser expedida pelo sujeito passivo – ato de preenchimento de guia de recolhimento da exação no caso de tributos sujeitos ao regime de homologação –, como poderá ser expedida pelo poder público – no caso o ato de lançamento tributário –, onde o evento ocorrido no mundo fenomênico será individualizado no tempo e no espaço.<sup>284</sup>

Em suma, concordamos que o lançamento tributário tem natureza constitutiva porque cria o fato (crédito) para o mundo jurídico, visto que para este o crédito passa a existir no momento em que ocorre o relato do fato jurídico tributário.

<sup>283</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, maio 2013, p. 95.

<sup>284</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro* (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 201.

Repise-se: este é o pressuposto para aceitarmos a corrente constitutiva como prevalente: o lançamento reveste de formalidade o crédito, constituindo para o direito, e não para o mundo fenomênico. Só existe algo para o direito se revestido em linguagem competente.

### 3.6 Modalidades de lançamento: Crítica

Apresentadas as referidas anotações a respeito do ato administrativo de lançamento, cumpre-nos agora abordar a classificação das modalidades de lançamento apresentadas pelo sistema jurídico tributário brasileiro, verificando, a partir delas, suas principais características e discussões a respeito.

Inicialmente, destacamos que o próprio Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) faz menção a supostas três<sup>285</sup> modalidades distintas, reconhecidas por parte da doutrina como sendo os chamados lançamentos: i) de ofício, ii) por declaração e iii) por homologação.

---

<sup>285</sup> Em nossa opinião, o arbitramento não seria uma quarta modalidade de lançamento, mas, sim, uma medida excepcional de apuração da obrigação tributária, que somente deve ser utilizada se constatados os requisitos legais para tanto (art. 148, CTN e art. 531 do Decreto 3.000/99), procedendo ao arbitramento da base de cálculo, para calcular o montante, de forma correta.

Outra observação a ser feita é quanto à alteração do art. 114 da CF, pela EC nº 45/2004, que conferiu à Justiça do Trabalho a competência para “[...] a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a e II e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir” (art. 114, VIII). Entendemos que a referida EC nº 45/04 não alterou ou criou novo procedimento para a constituição do crédito tributário, mas somente deslocou parte da competência da Justiça Federal para a Justiça do Trabalho, que passou a processar e julgar contribuições previdenciárias decorrentes de fatos jurídicos tributários conhecidos em suas sentenças. Ademais, a própria Receita Federal do Brasil não está impedida de constituir créditos tributários decorrentes de fatos discutidos em reclamação trabalhista. Por fim, no tocante à SPED–Fiscal, Nota Fiscal Eletrônica e demais inovações tecnológicas relativas à constituição da norma de incidência tributária por meio da linguagem digital, também em nada alteraram as exigências estruturais do sistema jurídico, não se tratando, destarte, de nova modalidade de lançamento. Segundo MARIA RITA FERRAGUT e RENATA ELAINE SILVA, inovações tecnológicas, desde que garantam o sigilo e a segurança por meio da certificação digital, podem trazer benefícios, como redução dos custos fiscais e operacionais para o contribuinte e maior facilidade e eficiência na fiscalização e arrecadação para o Fisco. (*Direito Tributário Eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 25).

Chama-se lançamento de ofício quando a autoridade administrativa age independentemente do sujeito passivo. A rigor, todos os tributos podem ser lançados de ofício, caso seja necessário. Por outro lado, o CTN chamou de lançamento por declaração, aquele que é feito mediante declaração do sujeito passivo ou de terceiro.

Finalmente, lançamento por homologação<sup>286</sup> seria aquele aplicado aos tributos cuja legislação confia ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame. A constatação do crédito é imposição de iniciativa do contribuinte, que se denunciou e já adiantou o tributo que entendeu devido. É também conhecido como autolançamento<sup>287</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO acentua que

[...] 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 concreto.<sup>288</sup>

Corroborando, PAULO AYRES BARRETO afirma que o lançamento por homologação não se trata exatamente de um lançamento, mas de “[...] uma sistemática adotada pelo legislador que privilegia o ato daquele particular,

<sup>286</sup> A homologação pode dar-se de forma expressa ou tácita. A expressa opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo (normalmente, o responsável), “expressamente” a homologa (homologação expressa). Adiante, explicaremos que, em nosso pensar, a homologação não se trata de ato administrativo de lançamento. Já a homologação pode ser também “tácita”, quando expirado o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, a administração tributária não se manifestar sobre a correção ou não do recolhimento, conforme preceitua o art. 150, § 4º, do CTN. Trata-se de ficção jurídica ou, nas palavras de CRISTIANO CARVALHO, de “uma desvinculação normativa entre o real e o Direito.” (*Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 223).

<sup>287</sup> Sobre o termo *autolançamento*, concordamos com ESTEVÃO HORVATH, em relação a ser o termo impróprio, pois o lançamento é atividade exclusiva da Administração. Contudo, utiliza-o, pois já consagrado pelo costume. (*Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 162).

<sup>288</sup> *Direito Tributários: Fundamentos jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 303.

permitindo que o mesmo se opere sem a interferência do agente público, ao contrário do que prevê o CTN 142”<sup>289</sup>.

Pode-se alegar, ainda, que o “lançamento por homologação” não seria mesmo um lançamento, pois, além de o ato de formalização do crédito não ser praticado pelo Fisco, sua ulterior homologação não implica na constituição do crédito (este já fora constituído pelo próprio sujeito passivo), mas, trata-se, em verdade, de um ato fiscalização, onde há a verificação do procedimento do contribuinte.

Em recente artigo, denominando “A maldição do lançamento por homologação”, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI fez duras críticas ao “chamado lançamento por homologação”:

De fato, todos nós sabemos que o “lançamento por homologação” é uma contradição em termos, quase um nada jurídico: **não é lançamento, pois este é ato privativo da autoridade administrativa ex vi do artigo 142 do CTN**. Não pode ser lançamento em razão da “homologação tácita” porque o silêncio não se coaduna a motivação/conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo. Por fim, não se torna lançamento pela “homologação expressa”, de um lado porque inexistente na prática administrativa nacional, de outro porque, se empreendida, seria o próprio lançamento de ofício realizado dentro do prazo decadencial do artigo 150 do CTN — com motivação/conteúdo expressos pela autoridade fiscal competente.

Assim, só resta definir o “lançamento por homologação” como uma ficção jurídica em que a Administração delega para o contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária, mas a constituição do crédito por este ainda fica sujeita à homologação (fiscalização) por parte das autoridades<sup>290</sup>.

O fato é que, para alguns doutrinadores, a criticada classificação das modalidades de lançamento leva em consideração a intensidade da

<sup>289</sup> *Imposto sobre a renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55.

<sup>290</sup> A “maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-01/eurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao>>. Acesso em: 01 ago. 2013.

colaboração do contribuinte na atividade administrativa tributária<sup>291</sup>. Neste tocante, vale conferir as assertivas de ALBERTO XAVIER:

Entre nós generalizou-se uma classificação, pretensamente baseada no Código Tributário Nacional, que atende ao grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo do lançamento. Nuns casos, o Fisco toma, ele próprio, a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por incumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento direto ou *ex officio* previsto no artigo 149. Noutros casos – situados no polo oposto – é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração tributária e colaborando ativamente, como parte, no seu desenrolar: é o lançamento misto ou por declaração, previsto no artigo 147. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle “a posteriori”, cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o tributo devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual “homologação” das autoridades: é o lançamento por homologação previsto no artigo 150.<sup>292</sup>

Porém, para JOSÉ SOUTO MAIOR, com o qual anuímos, a colaboração do sujeito passivo no referido lançamento não constitui elemento essencial na conformação do ato administrativo de lançamento:

Entretanto, assim considerando o ‘autolancamento’, concluir-se-á – precisamente em sentido contrário aos termos em que é posta pela doutrina tradicional – que ele não é, em absoluto, elemento essencial e necessário para o surgimento da obrigação tributária. Esta pode nascer ou morrer na ausência de tais operações mentais integrativas do ‘autolancamento’. Ou se elas forem praticadas com defeito. Ou por vontade coacta. Se o pagamento, nada obstante, se conforma no seu montante à época do recolhimento, aos critérios legais, é ele por si só e objetivamente considerado, bastante para extinguir o crédito tributário<sup>293</sup>.

<sup>291</sup> Nos falares de PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] a fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”. (*Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 502.

<sup>292</sup> *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 70.

<sup>293</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89.

Na mesma vereda caminha REGINA HELENA COSTA, para quem não parece existir compatibilidade lógica entre a definição de lançamento como procedimento trazido pelo CTN e a classificação do instituto segundo o grau de colaboração do administrado na sua elaboração<sup>294</sup>.

Isso porque, enquanto o “lançamento por declaração” se contrapõe ao “lançamento de ofício”, atendendo ao critério da iniciativa do procedimento, o “lançamento por homologação” abandona este critério para atender ao critério distinto da necessidade ou não da prática de ato administrativo anterior ao pagamento do tributo.

Outrossim, o “lançamento de ofício” pode se dar também nos tributos normalmente lançados “por declaração” de iniciativa do contribuinte ou de terceiro (artigo 149 do CTN) e nos tributos lançados “por homologação” no exercício de poderes de controle eventual.

Desta forma, a citada classificação das modalidades de lançamento<sup>295</sup> elencadas pelo CTN tem sido severamente criticada pela doutrina brasileira. De nossa parte, concordamos com tais críticas, afinal, mantendo coerência com o defendido até o momento e considerando que tratamos o lançamento como ato administrativo e não como procedimento, não há como discordar de tamanha impropriedade na expressão *modalidades de lançamento*.

Isso porque o Código Tributário Nacional, ao adotar classificação em três modalidades de lançamento, reporta-se a momento que antecede a

---

<sup>294</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Nacional Tributário. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 224.

<sup>295</sup> Para JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES e MARCIO SEVERO MARQUES, seriam apenas duas (e não três) as modalidades de lançamento, no direito positivo brasileiro: “A expressão utilizada pelo CTN como ‘lançamento por homologação’, a nosso ver, portanto, não representa uma terceira hipótese de lançamento, mas sim um terceiro procedimento previsto pela legislação para aferição do regular cumprimento da obrigação tributária. E ao cabo deste procedimento, só existirá lançamento se não houver a homologação do pagamento antecipado, pois com a homologação a autoridade administrativa não constitui o crédito tributário, senão confirma que o mesmo foi – no passado, portanto – regularmente satisfeito, ratificando a extinção da relação jurídica tributária”. (Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 337.

emissão do ato, nada dizendo quanto a seus elementos estruturais. Ora, aludidas atividades preparatórias, que em nada integram a composição intrínseca do ato, não são aptas para tornar “jurídica” a classificação em comento.

Além do mais, a pouca ou nenhuma participação do particular no procedimento que culmina com o ato de lançamento por parte da Administração refere-se à formação do ato, sendo que nada tem a ver com os efeitos jurídicos, que surgirão a partir do ato posto.

Desta forma, uma vez adotado o lançamento tributário como ato administrativo, a citada classificação não encontra guarida lógico-jurídica, pois entendemos ser desnecessário cogitar-se sobre aspectos que precederam à formação do ato administrativo, os quais, sim, seriam importantes para a verificação da validade do ato, mas não como parte integrante (substância) deste<sup>296</sup>.

Logo, na esteira de PAULO DE BARROS CARVALHO, em nosso sentir, as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimentos e não de lançamento. Além do que, conforme, exposto, o lançamento decorre muitas vezes no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde:

As modalidades de lançamento, estipuladas no Código Tributário Nacional, revelam, no fundo, singularidades procedimentais e, vimos de ver, o procedimento não é da essência do lançamento. É inteiramente possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, assim entendido o conjunto orgânico de atos jurídicos e materiais, unificados para expressar as finalidades desse documento. Desde que a autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes

---

<sup>296</sup> Neste sentido, é a assertiva de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Se lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há que cogitar-se das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais. Se lançamento válido é aquele em que seus pressupostos resistiram ao teste de legalidade, nada acrescentam reflexões sobre as diligências que antecederam a formação do ato”. (*Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 502).

para celebrar o ato jurídico administrativo de lançamento, independentemente de quaisquer outras providências suplementares<sup>297</sup>.

Logo, é inteiramente possível existir lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda. Concorde com tal possibilidade EDUARDO JARDIM e afirma que “[...] é forçoso reconhecer que os tributos qualificados como sujeitos ao lançamento por homologação, na verdade, são tributos cujo pagamento não depende de lançamento”<sup>298</sup>.

E, quando for preciso um procedimento, e providências outras, visando à formalização do crédito tributário, o lançamento seria o ato final do referido procedimento, com particularidades e formalidades próprias. Todavia, não se pode considerar como imprescindível o procedimento para o ato lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.

No mesmo sentido, ou seja, de que as modalidades de lançamento contempladas pelo CTN cuidam de espécies de procedimentos, e não de lançamento (que, consoante se viu, é ato), e que, muitas vezes, é dispensável a prática de qualquer procedimento, são as profícuas colocações de ESTEVÃO HORVATH:

Lembremos, de outra parte, que o procedimento não é da essência do lançamento, podendo haver tributos que deste prescindam por completo e, além disso, mesmo nos tributos em que há cumprimento de um iter procedimental, o último ato da cadeia será, em geral, segundo a legislação, o ato jurídico administrativo do lançamento tributário, que se distinguirá de todos os demais eventualmente praticados. Uma vez que concebemos o lançamento como ato, e não como procedimento, impende que proponhamos uma classificação jurídica que o vislumbre como ato, e não como procedimento, quando, então, se leva em consideração momentos que antecedem a celebração do ato. Ademais, é imperioso chamar a atenção para a incompatibilidade flagrante existente entre o lançamento definido pela doutrina e o lançamento por homologação. A uma, porquanto, materialmente os três tipos de lançamento têm o mesmo conteúdo; a duas, porque,

---

<sup>297</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 503.

<sup>298</sup> *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 257.

enquanto a lei diz que o lançamento é privativo da autoridade administrativa (art. 142, caput, C.T.N.), no lançamento por homologação tal atividade material compete ao contribuinte, por imposição legal<sup>299</sup>.

Assim, em face ao exposto e para manter a coerência do discurso, é preciso que fique claro que, no tocante aos sujeitos credenciados a emitir a norma individual e concreta relativa à incidência (percussão) tributária, o próprio ordenamento outorga competência tanto ao Poder Público quanto ao particular para fazê-lo.

Nesta última hipótese, empregaremos o termo *autolançamento*. Por outro lado, quando se tratar de ato administrativo praticado pelo Poder Público, chamaremos de *lançamento*<sup>300</sup>, apesar de, como já dito, não concordarmos com a classificação trazida pelo CTN.

### 3.6.1 O objeto da homologação no chamado “lançamento por homologação”

Acerca da celeuma quanto ao objeto da homologação no tema homologação, para alguns o objeto da homologação<sup>301</sup> é, efetivamente, o

<sup>299</sup> *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 68.

<sup>300</sup> Quando celebrado pelo Poder Público, mediante iniciativa que a lei prevê, seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o contribuinte não fez em tempo hábil, como também a lei estabeleceu, utilizaremos o nome de “lançamento”, empregando “autolançamento” para as circunstâncias em que a expedição da norma individual e concreta fique por conta do sujeito passivo.” (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 301).

<sup>301</sup> Quanto à natureza do ato homologatório praticado pelo Fisco, vale a observação de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, ‘extinguindo definitivamente o débito tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente se consubstancia num controle de legalidade, que o fisco pratica, iterativamente, também com relação a seus próprios atos. Os lançamentos celebrados pela Administração submetem-se, mesmo que o devedor não os impugne, a vários controles de legalidade, que, nem por isso, representariam novos lançamentos. Mas, a demonstração *ad rem* de que o ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo, está na circunstância de que, não reconhecendo adequados os atos praticados, os agentes do Poder Tributante instauram, imediatamente, o ‘procedimento de lançamento’, isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele (‘autolançamento’) ou o nome que se queira

pagamento do tributo, ao cabo do qual e por via de consequência se aperfeiçoa o lançamento por homologação.

Para outros, seria a atividade de apuração do contribuinte (NIC), sustentando, para tanto, a possibilidade de homologação mesmo nos casos em que não houver o pagamento antecipado, haja vista que, a partir de então, poderá o débito ser inscrito em Dívida Ativa.

Neste contexto, entendemos que o objeto da 'homologação' é tanto o pagamento do tributo como a norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte, documentando a incidência tributária<sup>302</sup> e reunindo os elementos mínimos e necessários para documentar o débito do contribuinte e o crédito do Fisco.

Afinal, essa norma individual e concreta inserta no sistema pelo lançamento indica todos os elementos para a constituição da relação jurídica tributária e a formação do vínculo obrigacional, ou seja, tem como antecedente o fato jurídico tributário e como consequente a individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota. Logo, ela também se caracteriza como objeto de homologação.

Nesta senda, RENATA ELAINE SILVA explica que seria um contrassenso afirmar que o ato de homologar se limitaria ao pagamento<sup>303</sup> ou, exclusivamente, à constituição do crédito, por meio da norma individual e

---

dar) ato do contribuinte." (*Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 211).

<sup>302</sup> Isso porque, consoante já salientamos, o lançamento é um ato administrativo que introduz no ordenamento jurídico, uma norma individual e concreta, sendo essa própria norma, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, além do pagamento, o objeto do lançamento. (Ibid., p. 484).

<sup>303</sup> "O dever de pagar tributo é um procedimento complexo que se inicia com a instituição da regra-matriz de incidência pelo ente competente, respeitando o procedimento previsto em lei. Após deve ocorrer o evento e encontrar a subsunção ao fato relatado no antecedente da norma, que por sua vez desencadeará a consequência almejada. Finalmente deve ainda ser individualizada em linguagem competente, ou seja, constituído dentro do tempo (prazo) legal para não sofrer a aplicação da regra de decadência [...]. Após então, ao final dessa sequência de atos, o valor apurado, constituído, quando levado aos cofres públicos será considerado tributo." (*Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 266).

concreta, vez que haveria a conferência apenas de parte do ato delegado ao contribuinte:

Se entendermos que apenas a constituição, por meio da norma individual e concreta, é homologada, nos casos de constituição e não pagamento, a homologação vai romper os seus dois efeitos de outorga de natureza jurídica de lançamento e extinção. Como extinguir algo que não foi pago? Portanto, impossível tal afirmação.

Entender que a homologação é do pagamento leva a distorções na aplicação das regras do art. 150, § 4º do CTN, pois o pagamento parcial permitiria a aplicação da contagem estabelecida no art. 150, 4º. do CTN, e no caso de ausência de pagamento entende-se que deve ser aplicado o art. 173, I do CTN. Essa regra não encontra suporte construtivo nos comandos legais e contradiz nossa proposta hermenêutica. [...] Por isso entendemos que haverá homologação da constituição do crédito e do pagamento, as duas atividades do contribuinte, uma vez que haveria, injustificadamente, mitigação da função homologatória. Lembrando sempre que: sem constituição do crédito não há crédito, não há valor de tributo a ser pago; com pagamento sem constituição também não há crédito, portanto, um é dependente do outro e ambos são objeto da homologação<sup>304</sup>.

Assim, concluímos que o objeto da homologação a que se refere o art. 150 do CTN é tanto a norma individual e concreta introduzida no sistema pelo contribuinte como o pagamento do crédito que fora constituído.

Há se advertir que, como já foi dito, referido ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, “[...] não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele”<sup>305</sup>.

Por outro lado, também se faz necessário destacar a importância da norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte, como objeto de homologação no caso do lançamento do art. 150 do CTN, sob o aspecto de que o sujeito passivo, ao desenvolver a atividade para a determinação do valor

---

<sup>304</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 267.

<sup>305</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 331.

devido ao Fisco, pode cometer impropriedades, culminando em um lançamento defeituoso e, por conseguinte, desencadear cobrança a maior ou indevida.

A respeito da observação feita, vale a conferência dos dizeres de ESTEVÃO HORVATH:

Com efeito, contribuinte, ao proceder ao “lançamento por homologação”, estará desempenhando atividade que, num princípio, deveria ser cometida à Administração Tributária. No exercício dessa atividade, na parte relativa à apuração do *quantum* de tributo a pagar, ele pode equivocar-se – como, de resto, pode acontecer também com Fisco – e chegar a importe diferente daquele que seria cabível<sup>306</sup>.

Deste modo, o contribuinte está sujeito ao cometimento de erros ao proceder à apuração do valor devido e na informação nas declarações pertinentes. Tais erros podem ser caracterizados como erros de fato ou erro de direito. Trataremos com mais vagar deste assunto adiante, contudo, por hora, é imperativo promover a distinção entre tais institutos aplicados ao lançamento.

O erro de fato refere-se às provas, ou seja, é um equívoco relacionado aos recursos de linguagem utilizados para a produção do fato jurídico. Assim, caracteriza-se quando o enunciado factual não corresponde às provas produzidas. É um defeito no interior da norma individual e concreta.

Contudo, como nos adverte AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, o erro de fato “[...] não se trata da incompatibilidade ente o fato jurídico (ou a relação jurídica) e o evento, mas da não correspondência entre as linguagens do sistema: a linguagem das provas e aquela que constitui a norma individual e concreta”<sup>307</sup>. Tal erro autoriza a revisão do lançamento do tributo, de acordo com o art. 149, VIII, do CTN<sup>308</sup>.

---

<sup>306</sup> *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 211.

<sup>307</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 572.

<sup>308</sup> “Erro de fato: Exemplo [...] Caracteriza erro de fato a opção feita pela apresentação de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) pela sistemática de apuração mensal, não obrigatória, em vez de semestral, quando comprovada a apresentação de DCTF nesta última forma de apuração, tendo, ainda, a empresa notificado, por escrito, a Receita Federal acerca do equívoco no preenchimento da declaração, anteriormente ao

O erro de direito é uma confusão em relação à norma aplicada, tratando-se, claramente de um problema de subsunção. Em outras palavras, o erro de direito está relacionado a um desajuste entre norma individual e concreta e a norma que lhe serviu de fundamento de validade (norma geral e abstrata).

Assim, no erro de direito, haverá o envolvimento de duas normas, caracterizando um descompasso internormativo, segundo o Fisco, impossível de ser revisto em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN, o que pode causar prejuízo ao contribuinte<sup>309</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça também assim define os conceitos em questão:

[...] 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. [...] Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado “na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária”.<sup>310</sup>

Ocorre que, em se tratando de crédito tributário declarado pelo próprio sujeito passivo (tributos sujeitos ao lançamento por homologação), mas não recolhido, a jurisprudência majoritária autoriza a inscrição em Dívida Ativa do valor declarado (ainda que contenha erros), sem a prévia notificação do contribuinte, prescindindo, destarte, de qualquer procedimento administrativo para que se considere constituído o crédito tributário, conforme se depreende das ementas citadas:

---

vencimento do prazo para sua entrega na versão semestral.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1803-01.065 do Processo nº 10580.721939/2008-47*. Relator: Sérgio Rodrigues Mendes. Julgamento: 30 mar. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: 30 mar. 2012).

<sup>309</sup> Inclusive, como é o próprio contribuinte que constitui o crédito no lançamento por homologação, ele está sujeito a cometer erro de direito, fazendo uma subsunção equivocada, por exemplo, prejudicando a si próprio.

<sup>310</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.174.900/RS*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 03 maio 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 09 maio 2011.

[...] Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, desnecessária a notificação do embargante e o prévio processo administrativo. A exigibilidade de tal débito independe de prévia notificação ou instauração de processo administrativo. Assim, o lançamento com base na declaração do contribuinte, sem a notificação deste, em nada afronta as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a todos asseguradas. O tributo a pagar, declarado pelo próprio contribuinte, demonstra a incontestada presença do fato gerador da aludida obrigação tributária. [...]<sup>311</sup>

Tributário e Processual Civil. Embargos à execução fiscal. CDA. Presunção de certeza e liquidez. - Ausência de prova que afaste tal presunção. - Lançamento com base em declaração do contribuinte. Prescindibilidade de notificação.<sup>312</sup>

Se há dívida de tributos sujeitos a lançamento por homologação, apurada por meio de declaração do próprio contribuinte, dispensada está a instauração de procedimento administrativo para apuração da dívida.<sup>313</sup>

Em tempo, o próprio Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS<sup>314</sup>, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, qualquer processo administrativo.<sup>315</sup>

<sup>311</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF-3. *Apelação Cível nº 682530 do Processo nº 2001.03.99.015865-4/SP*. Relatora: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida. Julgamento: 19 nov. 2003. Órgão Julgador: 6ª Turma. Publicação: DJ 12 dez. 2003 (grifo nosso).

<sup>312</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF-5. *Apelação Cível nº 324665/PE do Processo nº 2003.05.00.022676-5*. Relator: Desembargador Federal Ubaldo Ataíde. Julgamento: 24 jul. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: DJ 30 set. 2008.

<sup>313</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. *Apelação Cível nº 17.773 do Processo nº 1998.33.00.017773-8*. Relator: Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. Julgamento: 06 nov. 2006. Órgão Julgador: 7ª Turma. Publicação: DJ 17 nov. 2006.

<sup>314</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 886.462/RS*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento: 22 out. 2008. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJ 28 out. 2008.

<sup>315</sup> No mesmo sentido, citamos: [...] 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual (a) a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra

Inclusive o mesmo Tribunal já sumulou referido entendimento por intermédio da Sumula 436, que assim reza: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

No âmbito administrativo, outro não é o entendimento:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA, EFEITOS. DESNECESSIDADE. DE LANÇAMENTO PARA EXIGÊNCIA FISCAL DE QUANTIAS INDEVIDAMENTE COMPENSADAS. O ato administrativo de não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é apto, por si só, para produzir os efeitos de direito, dentre eles o de exigência da parcela do débito fiscal indevidamente compensado, **em face da legislação de regência atribuir às declarações de compensação (DCOMP) e declarações de débitos e créditos tributários federais (DCTF) o caráter de confissão de dívida. Em decorrência, não se faz necessário o lançamento para fins de exigência do crédito tributário, nem tampouco sua ausência vicia o ato não-homologatório.**<sup>316</sup>

IRPJ. PERD/COMP. COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE DE CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO Comprovadas compensações através de **PER/DCOMP's – declaração com caráter de confissão de dívida** – as estimativas compensadas devem ser utilizadas para o cômputo do saldo negativo de IRPJ.<sup>317</sup>

Importante observar, contudo, que, ainda que se trate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nem toda declaração apresentada pelo contribuinte poderá configurar como instrumento de confissão de dívida,

---

declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 932.109*. Relator: Teori Albino Zavascki. Julgamento: 09 dez. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: 17 dez. 2008).

<sup>316</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1102-00.276 do Processo nº 13820.000359/2003-26*. Relator: José Sergio Gomes. Julgamento: 03 ago. 2010. Órgão Julgador: 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 03 ago. 2010 (grifo nosso).

<sup>317</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1102-000.375 do Processo nº 10680.724186/2009-84*. Relator: Silvana Rescigno Guerra Barretto. Julgamento: 25 set. 2012. Órgão Julgador: 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 25 set. 2012 (grifo nosso).

vez que deve-se diferenciar um documento em que se reconhece uma dívida de documento meramente informativo.

Neste preciso sentido, ESTEVÃO HORVATH nos adverte:

Não é, pois, qualquer declaração efetuada pelo contribuinte que tem o condão de substanciar um lançamento. Deve haver lei prescrevendo todos os efeitos jurídicos relativos ao ato do particular de apor em determinado documento as informações acerca do débito por ele formalizado. Portanto, o contribuinte tem que estar plenamente ciente de que a prestação da informação implicará o reconhecimento do débito declarado, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica<sup>318</sup>.

Assim, por exemplo, é o caso da DIPJ (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica), que, por se tratar de declaração informativa, não figura como um documento competente à constituição do crédito tributário. A jurisprudência do CARF confirma tal posicionamento:

DIPJ. EFEITOS. A DIPJ é meramente informativa, não constituindo confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito tributário que, não sendo declarado em DCTF, deve ser constituído por lançamento de ofício.<sup>319</sup>

CONFRONTAÇÃO DA DCTF E DA DIPJ. DIFERENÇAS DE IRPJ E DE CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NO MÉRITO, MATÉRIA NÃO RECORRIDA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. Os débitos de tributos informados na DIPJ não configuram confissão de dívida. A DIPJ tem caráter meramente informativo de apuração de débitos. O instrumento, por excelência, de confissão de débitos de tributos federais é a DCTF. E, como parte dos débitos dos tributos informados na DIPJ não foram pagos e nem confessados em DCTF, cabe ao fisco, mediante auto de infração, exigir essa diferença do principal, com respectivos juros de mora e multa de ofício.<sup>320</sup>

<sup>318</sup> *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 186-187.

<sup>319</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 103-22.089 do Processo nº 10825.000672/2003-26*. Relator: Aloysio José Percínio da Silva. Julgamento: 25 maio 2007. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Publicação: DJ 25 maio 2007 (grifo nosso).

<sup>320</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1802-001.296 do Processo nº 10510.001066/2010-09*. Relator: Nelso Kichel. Julgamento: 21 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 21 jan. 2013 (grifo nosso).

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 1999. DCTF. RETIFICAÇÃO. DIPJ. PROVA. A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade completa do contribuinte, escriturada à época dos fatos, não sendo admitida a apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa. Os valores informados em DIPJ não servem nem para comprovação de erros cometidos pelos contribuintes, nem para subsidiar lançamento fiscais.<sup>321</sup>

Não obstante, fica claro que, além do pagamento, a norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte também é objeto de homologação. Afinal, tem o condão de tornar o crédito tributário formalizado e exigível, mesmo que dela decorra a produção de um lançamento eivado de erros cometidos, *in casu*, pelo próprio sujeito passivo, e, por conseguinte, viciado.

Nesta hipótese, por se tratar de lançamento por homologação cujo valor tido por devido (ainda que o que tenha sido equivocadamente) fora declarado pelo sujeito passivo (“confissão”), não lhe será concedida qualquer oportunidade de direito de defesa na esfera administrativa, posto que o valor declarado, e não pago, é inscrito, imediatamente, em dívida ativa para posterior propositura de execução fiscal.

Em que pese a quase unanimidade a favor de tal procedimento, não concordamos com a possibilidade de o Fisco poder, a partir de declarações de débito prestados pelo contribuinte, proceder, diretamente, à inscrição do valor apresentado pelo particular em dívida ativa. Isso porque, em nosso sentir, há frontal violação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa.

Afinal, com a promulgação, em 1998, da Magna Carta, o processo administrativo se tornou instrumento ainda mais útil para solução de conflitos entre os cidadãos e o Estado (*lato sensu*), tomando grande relevância, posto que encartado dentre os direitos fundamentais, não podendo, destarte, ser desprezado ou preterido.

---

<sup>321</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1801-001.336 do Processo nº 10830.000028/2003-89*. Relatora: Ana de Barros Fernandes. Julgamento: 10 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 10 abr. 2013 (grifo nosso).

## 4 CONTROLE DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1. Lançamento tributário e a teoria dos atos administrativos o Direito. (4.1.1. Elementos do ato administrativo de lançamento. 4.1.2. Pressupostos do ato administrativo de lançamento). 4.2. Processo administrativo tributário e o controle de legalidade do ato de lançamento. (4.2.1. Nulidade e anulabilidade do ato de lançamento. 4.2.2. Crítica à doutrina tradicional sobre atos administrativos nulos e anuláveis e nossa posição. 4.2.3. Nulidade do Lançamento e a não taxatividade do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (art. 12 do Decreto nº 7.574/2011). 4.3. Alterabilidade do lançamento X Erro de fato, erro de direito e mudança de critério jurídico).

### 4.1 Lançamento tributário e a teoria dos atos administrativos<sup>322</sup>

Em matéria tributária, o controle da legalidade adquire contornos específicos, de relevante importância na relação fisco/contribuinte, considerando-se que o Fisco no exercício de sua atividade pode acarretar ao sujeito passivo limitações patrimoniais, caso o ato de lançamento/aplicação de penalidade esteja viciado.

Dito isso, cabe destacar que, se partirmos do pressuposto de que o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em um país, todos os seus componentes serão normas jurídicas, inclusive o ato administrativo de

<sup>322</sup> Conforme já advertimos, a abordagem dada aos elementos e pressupostos que compõem a estrutura do ato administrativo de lançamento, bem como aos vícios que podem maculá-lo e sua possível anulação, deve ser observada também no tocante ao ato de infração. Destarte, como nos lembra ESTEVÃO HORVATH, “[...] temos de ter presente que, embora englobados sob um mesmo nome – lançamento – há dois atos distintos na previsão do artigo 142 do CTN, a saber: o ato de lançamento propriamente dito e o ato de aplicação de sanção – normalmente denominado de ato de infração. Noutros termos, embora geralmente plasmados num mesmo documento, importa vislumbrar neste as duas distintas realidades jurídicas a que mais atrás nos referimos. A importante conclusão que extraímos disto é que um mesmo documento pode conter dois ou mais atos administrativos, sendo que cada um deles pode ser viciado e, portanto, passível de anulação, por diferentes razões”. (*Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 81).

lançamento, que é o resultado do processo de enunciação normativa, objeto de nossa pesquisa.

Todavia, o estudo do lançamento, enquanto ato administrativo, além de ampliar as possibilidades de sua análise, também trouxe como consequência, nos falares de PAULO DE BARROS CARVALHO, a necessidade de uma “[...] meditação apurada sobre os expedientes que o antecedem, além de exigir controle rígido do teor de sua legalidade”<sup>323</sup>.

Em outras palavras, esse controle da legalidade do lançamento, tal como dito por PAULO DE BARROS CARVALHO, quer dizer que, como ato administrativo, o lançamento tributário tem que obedecer às peculiaridades desse instituto, sob pena de se caracterizar como lançamento irregular, eivado de vícios que podem levar a sua invalidação.

Ademais, o estudo da estrutura do ato administrativo é relevante para justificar a divisão legal entre os vícios que podem maculá-lo, bem como para identificá-los, vez que, ao contrário do vício material, o vício formal permite que a autoridade administrativa realize novo lançamento, o que pode causar insegurança ao contribuinte.

Contudo, há se ressaltar, desde logo, que não há na doutrina consenso acerca da nomenclatura e quantidade dos aspectos internos e externos à estrutura do ato administrativo, como bem destaca CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Não há concordância total entre os autores sobre a identificação e o número de elementos; porém, frequentemente, a divergência (ou, pelo menos, parte dela) procede ora de discordância terminológicas, ora de que, por vezes, os autores englobam em um único elemento, aspectos que em outros autores encontram-se desdobrados.<sup>324</sup>

---

<sup>323</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 512.

<sup>324</sup> *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 357.

De fato, foi o que constatamos após realizar uma pesquisa em obras de diversos autores<sup>325</sup>. Alguns falam em atributos, requisitos, elementos e pressupostos, outros em causas do ato administrativo etc.

Para o representante da teoria tradicional, MIGUEL SEABRA FAGUNDES<sup>326</sup>, por exemplo, no ato administrativo há cinco elementos a considerar: a manifestação da vontade, o motivo, o objeto, a finalidade e a forma. Porém, a crítica que se faz é que, utilizando tal nomenclatura, não é possível divisar com nitidez qual aspecto estrutural integraria ou precederia o ato administrativo.

Já CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO<sup>327</sup> indica dois elementos (o conteúdo e a forma) e seis pressupostos que permitem analisar o ato administrativo sob o âmbito de sua legalidade: pressuposto objetivo; pressuposto subjetivo; o pressuposto teleológico; o pressuposto procedimental; o pressuposto causal e o pressuposto formalístico.

De forma brilhante, transpondo para o campo dessas relações tributárias os ensinamentos do douto administrativista, PAULO DE BARROS CARVALHO apresenta como elementos do lançamento, o conteúdo, que é a formalização da obrigação tributária, e a forma, que é a escrita. No tocante aos pressupostos, o mestre explica:

a) o objetivo – é o motivo da celebração do ato é a ocorrência do fato jurídico tributário, descrito no suposto da regra matriz;

<sup>325</sup> FAGUNDES, Seabra. *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 21-24; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 360; FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 181-183; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 510-513; HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 61-64; GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 68-85.

<sup>326</sup> Op. cit., loc. cit.

<sup>327</sup> *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 360 et seq. No mesmo sentido, manifestou-se FABIANA DEL PADRE TOMÉ: “Todo ato administrativo apresenta aspectos internos à sua estrutura e outros externos, que antecedem sua formação. Não há, na doutrina, consenso quanto à terminologia empregada para se referir a eles, nem quanto ao número de aspectos verificados, visto que será identificada maior ou menor quantidade conforme o grau de analiticidade desenvolvido pelo jurista”. (*A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 324).

b) subjetivo – é a autoridade lançadora cuja competência está claramente definida em lei; c) teleológico – trata-se da finalidade do ato de lançamento; d) procedimental – são os chamados atos preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento; e) causal – é o nexo lógico que há de existir entre o suceder do fato jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja, o exercício possível do direito de o Estado exigir a prestação pecuniária que lhe é devida; f) formalístico – está devidamente esclarecido em cada uma das legislações dos diversos tributos; cada um com suas particularidades, variáveis de acordo com a espécie da exação<sup>328</sup>.

Ante as várias nomenclaturas existentes acerca dos aspectos da estrutura do ato administrativo, ponderando que pretendemos identificá-la com o objetivo de abordar os vícios que podem macular o lançamento tributário, na esteira de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO e FABIANA DEL PADRE TOMÉ, optamos por adotar os termos *elementos* e *pressupostos*, relacionando-os, contudo, ao processo de enunciação normativa<sup>329</sup>.

Assim sendo, os elementos referem-se a aspectos essenciais e internos à estrutura do ato administrativo e determinam sua identidade, sendo identificáveis no enunciado-enunciado<sup>330</sup> (exceto no tocante ao elemento “forma”, pois, como se refere ao suporte físico do ato administrativo, constitui meio veiculador também da enunciação-enunciada). Como requisitos intrínsecos, são elementos do ato administrativo: forma, motivação e conteúdo.

<sup>328</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 511-512.

<sup>329</sup> “A atividade de enunciação, entendida como atividade produtora de normas, exaure-se em si mesma, projetando no produto (documento normativo) as categorias referentes ao agente competente, ao tempo e ao espaço em que o documento foi produzido e ao procedimento utilizado para sua confecção. Trata-se das marcas do processo de enunciação no enunciado. Da análise do documento normativo extraem-se duas espécies de instâncias normativas: (1) a enunciação-enunciada, que remete às coordenadas de espaço e tempo em que o documento foi produzido, bem como ao agente competente e ao procedimento produtor do documento; (2) o enunciado-enunciado, que transparece nas disposições normativas propriamente ditas. Há no mesmo documento normativo duas linguagens: a primeira refere-se à atividade produtora do documento, e é denominada de *veículo introdutor de norma*; a segunda refere-se aos enunciados lançados pelo veículo introdutor no sistema de direito positivo, refere-se à *norma introduzida*.” (MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 106 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19)).

<sup>330</sup> Apenas para reforçar, o enunciado-enunciado é a parte do texto desprovida das marcas da enunciação. É o enunciado veiculado pela enunciação-enunciada.

Já os pressupostos, como componentes do referido processo enunciativo, deixam suas marcas na enunciação-enunciada<sup>331</sup> e dizem respeito aos aspectos externos da estrutura do lançamento, que antecedem sua própria formação.

Sob esta ótica, destacamos os seguintes pressupostos: competência, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa, sendo que somente os dois primeiros são verificáveis na enunciação-enunciada e têm relação com vícios formais que podem tornar o ato administrativo de lançamento defeituoso.

Importante destacar que o próprio Conselho Administrativo de Recursos (CARF) tem adotado a separação dos aspectos estruturais do ato administrativo em elementos e pressupostos, tal qual fizemos.

Corroborando com o ora afirmado, citamos trecho do Acórdão nº 3202-000.633, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento, publicado em 02/07/2013:

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

- (i) **elementos: forma, motivação e conteúdo;**
- (ii) **pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa.**<sup>332</sup>

Assim é que, como nosso objetivo é facilitar a identificação de possíveis vícios existentes no lançamento, firmando critérios seguros, optamos por adotar referida estrutura do ato administrativo, que, como dito, encontra respaldo jurídico não só na doutrina, mas também em na jurisprudência pátria.

---

<sup>331</sup> Já a enunciação-enunciada, conforme já o dissemos, são as marcas de pessoa, de espaço, tempo e de procedimento da enunciação projetadas no enunciado.

<sup>332</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação: 02 jul. 2013 (grifo nosso).

#### 4.1.1 Elementos do ato administrativo de lançamento

Em nosso entender, são elementos ou requisitos extrínsecos do ato administrativo de lançamento, indispensáveis para caracterizá-lo: a forma, a motivação e o conteúdo. Convém, assim, examinarmos cada uma destas “partes componentes do ato”<sup>333</sup>:

(i) Forma: A forma, segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO é como o ato administrativo se exterioriza<sup>334</sup>, referindo-se, pois, ao suporte físico, que, por sua vez, diz respeito ao meio material no qual é materializada e transmitida a mensagem. Em suma, a forma é o suporte físico do ato administrativo (quer lançamento, quer ato de imposição de multa), que é sempre escrito<sup>335</sup>, constituindo meio veiculador tanto da enunciação-enunciada, como dos enunciados-enunciados.

(ii) Motivação: A motivação consiste na exposição dos motivos de fato que levaram à prática do ato, demonstrado que houve a subsunção do fato à norma. FABIANA DEL PADRE TOME ressalta, contudo, que “[...] não basta o relato do motivo. Requer algo mais que um simples enunciado que se subsuma à hipótese normativa. É necessário que sua enunciação seja efetuada com fundamento em outra linguagem: a linguagem das provas”<sup>336</sup>. Deste modo, entendemos que “[...] a motivação é a própria enunciação do motivo

<sup>333</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Ato administrativo e Direitos dos Administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 35.

<sup>334</sup> “Forma é modo de revelação do ato. É seu revestimento exterior, ou seja, o meio pelo qual o ato aparece e denuncia juridicamente sua existência”. (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Ato administrativo e Direitos dos Administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 42.

<sup>335</sup> No âmbito do processo administrativo federal, nos termos da Lei nº 9.784/99, em seu art. 22, § 1º: “[...] os atos do processo devem ser produzidos por escrito [...]”.

<sup>336</sup> De acordo com FABIANA DEL PADRE TOME, é preciso ressaltar que “[...] não basta o relato do motivo. Requer algo mais que um simples enunciado que se subsuma à hipótese normativa. É necessário que sua enunciação seja efetuada com fundamento em outra linguagem: a linguagem das provas”. (*A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 328). Ademais, é preciso separar a motivação, elemento do ato (interno a sua estrutura), do motivo, pressuposto do ato, evento ocorrido no mundo fenomênico e anterior a sua expedição.

do ato, e a declaração que ocorreu a subsunção ao motivo legal (hipótese descritiva da norma geral e abstrata)<sup>337</sup>, com fundamento no conjunto probatório. Trata-se, destarte, do antecedente da norma individual e concreta e faz parte do enunciado-enunciado. Por fim, para RICARDO MARCONDES MARTINS, a função primordial da motivação é convencer o destinatário do ato administrativo e se incorporar a ele<sup>338</sup>.

(iii) Conteúdo: O conteúdo do ato administrativo alude à prescrição normativa constante do enunciado-enunciado, identificado como o conseqüente da norma individual e concreta, englobando seu objeto, bem como os sujeitos ativo e passivo, e, por conseguinte, instituindo a relação jurídica tributária. Especificamente no caso do ato administrativo do lançamento, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja, fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, em que o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo.

#### 4.1.2 Pressupostos do ato administrativo de lançamento

Os pressupostos do ato administrativo são fundamentais para o reconhecimento da legalidade do lançamento. Consistem em atos externos ao ato, e alguns deles são precedentes à própria expedição. Suas marcas poderão ser encontradas na enunciação-enunciada, bem como na relação existente entre alguns elementos descritos no enunciado-enunciado.

Nesta senda, consideramos como pressupostos do lançamento os seguintes aspectos:

<sup>337</sup> GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 74.

<sup>338</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 239 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

(i) Competência: É aspecto da enunciação-enunciada da norma individual e concreta e diz respeito ao sujeito produtor do ato, devendo ser agente público investido de competência específica para fazê-lo. SEABRA FAGUNDES adverte que “[...] a competência vem rigorosamente determinada no Direito Positivo como condição de ordem para o desenvolvimento das atividades estatais e, também, como meio de garantia para o indivíduo que tem na sua discriminação o amparo contra os excessos de qualquer agente de Estado<sup>339</sup>”. “Destarte, vício de competência existirá sempre que houver uso desconforme ou ausência de permissão legal para a prática de determinado ato”<sup>340</sup>.

(ii) Motivo<sup>341</sup>: De acordo com LUCIA VALLE FIGUEIREDO, “[...] podemos conceituar *motivo* como o pressuposto fático, ou acontecimento no mundo fenomênico, que postula, exige ou possibilita a prática do ato. Difere do motivo legal, que é o pressuposto descrito na norma”<sup>342</sup>. O motivo é o suporte fático da motivação ao ser vertido em linguagem competente. Ou seja, é na motivação que se encontra a descrição do motivo em linguagem competente, a partir das provas apresentadas. Assim, no lançamento, o motivo<sup>343</sup> refere-se ao evento que preenche as

<sup>339</sup> FAGUNDES, Seabra. *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 68.

<sup>340</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 183.

<sup>341</sup> O motivo representa o evento demarcado – no fato jurídico administrativo (antecedente do ato) – pela autoridade administrativa como relevante para o interesse público, seja diante da hipótese da norma legal, seja perante critérios de conveniência ou oportunidade do próprio agente. Não se confunde com o motivo legal – a norma legal que serve de fundamento de validade para o ato administrativo – nem com a motivação – requisito procedimental muito relevante para o controle dos atos administrativos. Assim, sendo “Pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato. Pressuposto de fato, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato”. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 22).

<sup>342</sup> Op. cit., p. 184.

<sup>343</sup> De acordo com ESTEVÃO HORVATH, “[...] no lançamento tributário, sempre teremos como motivo de sua prática a ocorrência, no mundo fenomênico, daquele fato previsto hipoteticamente na norma jurídica tributária, isto é, o fato impositivo. A ocorrência do fato impositivo é, portanto, a situação que deve ser tomada em conta para a prática do ato

características descritas na RMIT. Ocorre que, como evento, “[...] o motivo perde-se no tempo, o acesso a ele dá-se mediante a descrição inserta na motivação: o motivo não compõe o enunciado-enunciado, mas, sim, apenas a motivação (antecedente normativo que encerra sua descrição em linguagem competente)”<sup>344</sup>.

(iii) Formalidades procedimentais: São os requisitos referentes ao rito a ser observado pelo sujeito produtor do ato, portanto são anteriores à produção do lançamento. Nos dizeres RICARDO MARCONDES MARTINS, as formalidades ou requisitos procedimentais “[...] são *atos jurídicos* que devem ser previamente praticados, pelo particular ou pela Administração, antes da prática do ato administrativo.”<sup>345</sup> De outra banda, por meio da enunciação-enunciada, conjugada ao exame das provas, como destaca FABIANA DEL PADRE TOMÉ<sup>346</sup>, é possível verificar se foram cumpridos os requisitos procedimentais previstos em lei, para a legalidade do ato.

(iv) Finalidade: A finalidade constitui o objetivo que se pretende alcançar com a prática do ato administrativo. No caso do lançamento, está expressamente prevista na regra-matriz de incidência, e o que se pretende é a cobrança de tributo. É possível verificar a finalidade do ato administrativo “[...] a partir da indicação, no enunciado-enunciado, da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento.”<sup>347</sup>

(v) Causa: A causa é o nexo entre o motivo do ato e seu conteúdo, cujo reconhecimento se dará com a observação de dois aspectos do

---

administrativo de lançamento.” (*Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 62-63).

<sup>344</sup> GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 204.

<sup>345</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 106 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19)

<sup>346</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 325-326.

<sup>347</sup> GUERRA, op. cit., loc. cit.

enunciado-enunciado, quais sejam, a motivação (fato jurídico tributário) e a parte prescritiva da norma. Especificamente, no lançamento, de acordo com ESTEVÃO HORVATH, será “[...] a relação de pertinência entre a ocorrência do fato impositivo e a declaração da formalização da obrigação tributária, tudo isso tendo por finalidade possibilitar ao Estado que exercite seu direito à percepção do crédito tributário”<sup>348</sup>. Desta forma, o vício de causa é um vício material e gera a nulidade do ato administrativo, *in casu*, o lançamento tributário.

De forma resumida, podemos dizer que os elementos do ato administrativo envolvem aspectos essenciais e internos à sua estrutura, ao passo que os pressupostos indicam feições exteriores e, na maior parte deles, precedentes à sua formação.

Tal abordagem é indispensável para a aferição da legalidade do lançamento, como ato administrativo. Assim, queremos dizer com isto, como bem nos alerta RICARDO MARCONDES MARTINS, que

[...] o aferimento da sua regularidade se dará da mesma forma que com os demais atos administrativos, podendo estar viciado em qualquer dos seus elementos, independentemente da existência de vícios nos atos aos quais ela atribui eficácia. Em outras palavras, o lançamento e/ou o auto de infração podem estar rigorosamente dentro daquilo determinado pela lei correspondente, e o débito tributário não poder ser exigido por defeito no ato de notificação.<sup>349</sup>

Ora, se o lançamento pertence à categoria dos atos jurídicos administrativos, repise-se: é forçosa a conclusão de que os vícios acaso nele existentes devem ser investigados à luz da mesma estrutura: elementos e pressupostos, conforme explanaremos adiante.

---

<sup>348</sup> *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 62-63.

<sup>349</sup> *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 81 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

#### 4.2 Processo administrativo tributário e o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento

Conforme já nos posicionamos, partimos da premissa de que o lançamento tributário é um ato administrativo, por preencher todos os requisitos para tanto, extrínsecos ou intrínsecos. Assim é que “[...] a exata configuração do ato administrativo, de seus aspectos internos e externos, é vital para a identificação de seus vícios”<sup>350</sup>.

Por conseguinte, como ato administrativo, o lançamento tributário poderá estar viciado, ou seja, conter erros, caso seja produzido sem o integral enquadramento de seus elementos (aspectos essenciais e internos à estrutura do ato administrativo) e de seus pressupostos (antecedem à própria formação do lançamento e referem-se aos seus aspectos externos), conforme previsto na legislação.

Neste sentido, já se manifestaram os professores IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARIA INÊS MURGEL:

O lançamento fiscal, como qualquer outro ato administrativo, pode conter erros. Estes, por sua vez, podem decorrer da apreensão defeituosa do complexo factual (erro de fato) ou mesmo da solução jurídica equivocada do problema que nesse contexto provoca (erro de direito)<sup>351</sup>.

Em alguns casos, tais erros podem ser corrigidos<sup>352</sup>, vez que o lançamento pode ser reexaminado, quer por iniciativa do Fisco (recurso de ofício ou de ofício, nas hipóteses do art. 149 do CTN), quer por iniciativa do contribuinte, por meio de impugnação ao auto de infração, como disposto no art. 145 do CTN:

---

<sup>350</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 124 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

<sup>351</sup> Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para a Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 193, out. 2011, p. 183.

<sup>352</sup> Entendemos, conforme demonstraremos adiante, que o lançamento pode ser alterado nos casos de erro de fato expressamente previstos (art.149 do CTN). Por outro lado, não autorizam a sua revisão eventuais erros de direito ou mudança de critério de interpretação da lei ou de ato normativo (arts. 145, 146 e 149 do CTN).

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.

PAULO DE BARROS CARVALHO escreveu sobre o assunto:

[...] o Código Tributário Nacional contempla a matéria da alterabilidade, estatuiu, no art. 145, que 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 art. 149. Os três incisos reportam-se à participação de sujeito passivo (i) e da Fazenda (II e III) na discussão sobre a validade do ato, prevendo ainda a iniciativa do fisco, quer para a efetivação de novos lançamentos, quer para a revisão daqueles já celebrados, ao remeter o leitor para o art. 149, que enumera os casos em que a iniciativa tem cabimento<sup>353</sup>.

Portanto, não obstante, após o lançamento e sua notificação ao sujeito passivo, o ato administrativo tornar-se definitivo, o próprio Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de sua alteração em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou revisão de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos pelo art. 149 do CTN<sup>354</sup>.

Contudo, não se tratará de revogação, mas, sim, de anulação<sup>355</sup>, vez que seria o desfazimento do ato por motivo de conveniência ou oportunidade da Administração, o que não se aplica ao ato administrativo de lançamento:

<sup>353</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 490-491.

<sup>354</sup> Depreende-se dos artigos 145 e 149 do CTN que o legislador pretendeu distinguir duas hipóteses diversas: a alteração (em virtude de impugnação do sujeito passivo, como nos casos em que há iniciativa de ofício da Administração) e a revisão do lançamento tributário (apenas para os casos de iniciativa do Poder Público). Contudo, utilizaremos livremente os dois termos, sempre explicando o sentido dado na ocasião.

<sup>355</sup> A respeito, veja-se a Súmula 473 do STF, que enuncia: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 473*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_401\\_500](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500)>. Acesso em: 17 maio 2013.

Cabe agora deixar patente que sempre que o ato de lançamento não tiver sido praticado conforme a lei, falar-se-á de anulação, e não de revogação. Esta ocorre por motivo de conveniência e oportunidade do administrador público, sendo cabida somente em relação aos atos administrativos denominados discricionários. Aquela acontece sempre em razão de haver sido flagrada alguma ilegalidade na prática do ato, devendo ser pronunciada pela própria Administração ou pelo Judiciário. O ato de lançamento tributário é tipo de ato administrativo vinculado (art. 142, parágrafo único do C.T.N.), não podendo seu desfazimento ficar ao alvedrio da autoridade pública conforme seus próprios e subjetivos critérios de conveniência e/ou oportunidade, mas deve ser orientada a sua anulação tendo em vista a ilegalidade.<sup>356</sup>

Desta forma, o fato de poder ser contestado e estar sujeito às impugnações não significa que ato administrativo tenha caráter provisório. De fato, a eventual alterabilidade do lançamento, mediante as impugnações na esfera administrativa, não retira o caráter definitivo da constituição do crédito tributário.

Afinal, a suscetibilidade a impugnações é atributo de todos os atos administrativos:

A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória<sup>357</sup>.

E quanto à presunção de legitimidade do lançamento<sup>358</sup>, por ser *juris tantum* (o ato é válido até que se prove em contrário), ela não basta para

<sup>356</sup> *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 87.

<sup>357</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 480.

<sup>358</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO nos ensina que, segundo os administrativistas, quatro são os atributos dos atos administrativos (e podem acompanhar sua expedição em conjunto ou isoladamente): a) presunção de legitimidade, b) exigibilidade, c) imperatividade e d) executoriedade. Contudo, apenas os dois primeiros aplicam-se ao lançamento. Explique-se. A presunção de legitimidade e exigibilidade é predicado de todos os atos jurídicos administrativos e também qualifica o lançamento. Sua presunção é *juris tantum*, válido, portanto, até que se prove em contrário. A exigibilidade é outro atributo inerente ao ato de lançamento tributário. Formalizado o crédito ele torna-se exigível. A imperatividade

sustentar o ato, devendo ser “[...] respeitados os direitos e garantias fundamentais assegurados ao sujeito passivo da relação tributária”, conforme nos esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>359</sup>.

Assim sendo, advertem-nos ANDREA M. DARZÉ e PAULO DE BARROS CARVALHO, que

[...] a presunção de validade do lançamento não basta para sustentar o ato, devendo submeter-se ao controle de legalidade, no qual se apure o completo enquadramento de todos os seus elementos compositivos às normas gerais e abstratas que lhe emprestam fundamento<sup>360</sup>.

A mera conjugação existencial dos elementos, em expediente recebido pela comunidade jurídica com a presunção de validade, já não basta para sustentar o ato que ingressa nesse intervalo de teste. Para ser confirmado, ratificando-se aquilo que somente fora tido por presumido, há de suportar o confronto decisivo. Caso contrário, será juridicamente desconstituído ou modificado para atender às determinações que o subordinam<sup>361</sup>.

Neste mesmo sentido, a autora ainda acentua:

Constatando que ocorrências do mundo social se enquadram nos contornos definidos nas hipóteses de regras-matrizes de incidência tributária, deve a autoridade administrativa relatá-las em linguagem competente, imputando-lhes as respectivas relações jurídicas. Tudo devidamente lastreado em provas que lhe dão suporte.

**Por outro lado, caso o administrado não concorde com o resultado da atividade exercida pelo Fisco, poderá apresentar impugnação instruída com contraprovas dos fatos relatados, desencadeando, assim, uma série de outros atos e termos que compõem o processo administrativo fiscal, que culminará i. no cancelamento da exigência, ii. Na sua redução ou iii. na sua integral**

---

pressupõe a possível iniciativa do Poder Público de editar provimentos que, interferindo na esfera jurídica do particular, constituam obrigações, de modo unilateral, não se aplicando ao lançamento. Já a executoriedade permite à Administração não apenas exigir, mas poder obrigar materialmente o administrado, fazendo-o cumprir a prestação, e, também não se aplica ao lançamento. (*Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 478-480).

<sup>359</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 8.

<sup>360</sup> DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 387-388.

<sup>361</sup> Op. cit., p. 481.

manutenção. Com o manejo desse ato do particular, instaura-se a fase litigiosa do procedimento administrativo<sup>362</sup>.

Ademais, com a contestação da exigência do tributo perante a Administração, o que pressupõe a ocorrência de divergência entre o Fisco e contribuinte, na medida em que o primeiro entende que houve o devido lançamento do crédito tributário em seu favor e o contribuinte entende que há necessidade de revisão do lançamento, por considerá-lo indevido, total ou parcialmente, estabelece-se o contraditório.

Por conseguinte, uma vez inaugurado o contraditório com a impugnação do sujeito passivo<sup>363</sup>, instaurar-se-á o processo administrativo, ultrapassando a fase de procedimento administrativo. Isso possibilitará ao sujeito passivo o exercício das garantias inerentes ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório<sup>364</sup>, força do inciso LV do art. 5º da CF/88 e, ao órgão julgador administrativo, o controle da legalidade dos atos de constituição do crédito tributário e a revisão do lançamento.

---

<sup>362</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Preclusão da Prova no Processo Administrativo Tributário. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68 (grifo nosso).

<sup>363</sup> Decreto 70.235/72: Art. 14. “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. (BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 17 maio 2013.

<sup>364</sup> “O princípio do devido processo legal traz em si o princípio da estrita legalidade, seja em face da norma que viabilize a privação, seja em face da norma que viabilize a privação, seja o processo que vier a implementar. Para tanto as regras do “jogo” devem ser claras e objetivas, conferindo ao administrado o direito ao contraditório e à ampla defesa. [...] Em matéria tributária o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de relevante importância na relação fisco/contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância de suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados. O contraditório se concretiza pela possibilidade de insurgir-se contra o ato e de obter plena e motivada resposta do que reclamado. É forma de assegurar a ampla defesa. O contraditório está atrelado inextricavelmente ao procedimento, à possibilidade de contra ela se insurgir. Pode-se dizer que o contraditório é veículo que ampara a ampla defesa.” (DOMINGO. Luiz Roberto. O Princípio da ampla defesa na apreciação do recurso de ofício. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 292).

Todavia, para o Prof. EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, justamente em razão de tal previsão constitucional é que deveria se falar tão somente em “processo administrativo”:

A Constituição de 1988 promoveu a *processualização* do contencioso administrativo. Já não mais se está diante de mero ‘procedimento’. A locução ‘processo administrativo’ deixa, portanto, de ser imprópria, passando, ao revés, a contar com o sólido fundamento que justifica sua adequação para bem identificar o campo em que o Estado desempenha a *função administrativa judicante*<sup>365</sup>.

Ocorre que, de fato, os doutrinadores, em sua grande maioria, têm feito a diferenciação entre procedimento e processo tributário:

a) Procedimento Administrativo Tributário: O procedimento administrativo tributário aqui deve ser entendido como a ação de fiscalização, desde o seu início, até a lavratura do lançamento fiscal, se for o caso. Aqui, o procedimento não envolve litígio.

b) Processo Administrativo Tributário: Este processo se instala no momento da interposição da impugnação do lançamento tributário pelo sujeito passivo. Instala-se, neste momento, a resistência do contribuinte notificado contra a pretensão do Estado na cobrança do crédito que julga lhe ser devido.<sup>366</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO, inclusive, nos alerta quanto ao emprego do termo *processo* para designar, invariavelmente, “[...] tanto a discussão que se desdobra perante o Poder Judiciário quanto às controvérsias deduzidas no âmbito da Administração Pública, sobre temas tributários ou meramente administrativos”<sup>367</sup>.

Para JAMES MARINS<sup>368</sup> também não pode ser confundido o Processo Administrativo Tributário com o procedimento administrativo tributário ou procedimento fiscal. Este é marcadamente “fiscalizatório” ou “apuratório” e

<sup>365</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 66.

<sup>366</sup> MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. Processo Administrativo: Alguns Aspectos Importantes. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 7, n. 1, jan.-jun. 2012, p. 22.

<sup>367</sup> *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 902.

<sup>368</sup> *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 197.

tem por finalidade preparar o ato do lançamento, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do contribuinte.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ também chama a atenção para a diferença entre processo e procedimento para a realização do lançamento:

Firmadas essas premissas, concluímos tratar-se de procedimento o caminho perseguido para a realização do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, configurando processo, por sua vez, a composição administrativa dos conflitos fiscais. Enquanto o procedimento administrativo tributário é marcadamente fiscalizatório e apuratório, visando a preparar o ato constituidor da obrigação tributária ou da sanção pelo descumprimento desta ou de deveres instrumentais, a figura do processo administrativo fiscal só aparece em momento posterior ao nascimento do crédito tributário, **mediante resistência do contribuinte à pretensão do Fisco**. E o veículo capaz de fixar juridicamente referido conflito é a impugnação do lançamento ou do ato de aplicação da penalidade, tempestivamente apresentada.<sup>369</sup>

De fato, até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Há simples procedimento que tão somente conduz a constituição do crédito tributário.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e EDUARDO JUNQUEIRA COELHO reforçam o que já foi dito até agora, ou seja, que com a impugnação inicia-se o processo administrativo visando ao controle de legalidade do ato de lançamento tributário:

Pode o sujeito passivo impugnar o lançamento perante a Administração Tributária (art. 145, I, do CTN), dando início ao processo administrativo tributário, como pode contestá-lo em juízo, restando, nesta hipótese, prejudicada a discussão administrativa, se as questões submetidas ao judiciário forem as mesmas impugnadas na esfera administrativa. Com a contestação do tributo perante a Administração, forma-se uma relação processual, embora não se possa falar em lide, e

---

<sup>369</sup> *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 279, grifo nosso.

instaura-se o contraditório, embora mitigado, uma vez que o objeto do processo administrativo não é o interesse das partes, mas o controle de legalidade do lançamento; não se tem a figura do juiz imparcial, que é substituído pelas autoridades administrativas de julgamento, que congregam representantes das partes; além de que, com o término do processo administrativo, não necessariamente tem fim a controvérsia, pois o contribuinte pode ainda recorrer ao judiciário<sup>370</sup>.

As decisões proferidas na esfera administrativa também têm sido neste mesmo sentido:

É com a **impugnação** ao lançamento pelo sujeito passivo que se **instaura** o contencioso administrativo; sendo-lhe assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa.<sup>371</sup>

De acordo com o art. 14 do Decreto no 70.235/72, somente com a **impugnação instaura-se** a fase litigiosa, momento em que devem ser observados os princípios constitucionais do **Contraditório** e da Ampla Defesa.<sup>372</sup>

Matéria não questionada **na impugnação, momento em que se instaura o litígio no processo administrativo** fiscal e somente suscitada na fase recursal constitui matéria preclusa e como tal, não se conhece. Recurso não conhecido.<sup>373</sup>

Portanto, tendo como objeto o controle da legalidade dos atos de constituição do crédito tributário, o Processo Administrativo Fiscal, que se instaura com a impugnação do sujeito passivo, contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual administrativo aplicável às

<sup>370</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012, p. 71.

<sup>371</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 205-00.295 do Processo nº 35600.004312/2006-10*. Relator: Marco André Ramos Vieira. Julgamento: 14 fev. 2008. Órgão Julgador: 5ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: 14 fev. 2008 (grifo nosso).

<sup>372</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 204-00.582 do Processo nº 11030.001766/2002-41*. Relator: Rodrigo Bernardes de Carvalho. Julgamento: 13 set. 2005. Órgão Julgador: 4ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: 13 set. 2005 (grifo nosso).

<sup>373</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2802-002.091 do Processo nº 11080.721936/2009-98*. Relator: German Alejandro San Martin Fernandez. Julgamento: 23 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 19 mar. 2013 (grifo nosso).

lides tributárias deduzidas perante a Administração Pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte).

As colocações de HUGO DE BRITO MACHADO ANDRÉA MEDRADO DARZÉ, respectivamente, confirmam as afirmações aduzidas:

O processo administrativo tributário é um meio através do qual o Estado, enquanto Fazenda Pública, formaliza seus créditos contra os contribuintes, realizando nessa formalização um autocontrole de legalidade de exigência dos tributos. Diz-se autocontrole ou autotutela, porque no processo administrativo fiscal as decisões são proferidas por autoridades administrativas. [...] Em outras palavras, a Administração Tributária faz um controle de legalidade de seus próprios atos.<sup>374</sup>

O processo administrativo fiscal surge, portanto, como mais uma etapa do controle de legalidade do lançamento “desde dentro”, uma vez que é realizado na própria intimidade da Administração, ao longo da formação da sua vontade. Mesmo que, com a apresentação da defesa, haja o deslocamento da autoridade competente para a análise dos possíveis vícios do lançamento, nesta fase, o controle de legalidade continua sendo da competência de órgãos da Administração Pública. [...] Neste ponto, vale ressaltar que, diferentemente do que se verifica no processo judicial, a principal finalidade do processo administrativo tributário não é solucionar conflitos de interesses entre particular e o Poder Público, ainda que o faça mediatamente. Sua razão de ser é controlar a legalidade dos atos de constituição do crédito tributário.<sup>375</sup>

Não restam dúvidas de que o processo administrativo fiscal<sup>376</sup> caracteriza-se como um sistema de controle interno da atividade da própria administração tributária, vale dizer, um controle da legalidade e legitimidade dos atos praticados na atividade de fiscalização, incluindo-se aí o ato administrativo de lançamento.

---

<sup>374</sup> Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 175, abr. 2010, p. 106.

<sup>375</sup> Preclusão da Prova no Processo Administrativo Tributário. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 70-71.

<sup>376</sup> Importante destacar que, no âmbito federal, a Lei nº 9.784/99 e os Decretos nº 7.574/2011 e nº 70.235/72 regulam o processo administrativo.

Afinal, a Administração Pública deve exercer o controle da legalidade sobre os seus próprios atos:

É o exercício da autotutela, através da qual os atos praticados devem sempre ser confrontados com a lei para examinar se com ela estão alinhados. Por meio da autotutela o Estado polícia os seus atos e procedimentos, independentemente de iniciativa contraditória do administrado destinatário do ato. A partir desta autorrevisão pode o ato ser extinto, retirando-se a sua respectiva norma do sistema. O ato pode também ser reformado, adequando-o aos quadrantes da lei, para se tornar apto a produzir efeitos no sistema.<sup>377</sup>

Em suma, a supremacia do interesse público, de acordo com a lei, obriga a Administração a realizar controle da legalidade de seus atos e se alinha como reforço da garantia dos contribuintes. Assim, o processo administrativo tributário é instrumento posto à disposição do contribuinte para obter resposta às suas pretensões, possibilitando a eliminação de conflito com o Fisco<sup>378</sup>.

#### **4.2.1 Nulidade e Anulabilidade do ato de lançamento**

O lançamento, como ato administrativo que é, introduz no sistema uma norma individual e concreta, a qual está em consonância com as exigências da norma geral e abstrata que lhe deu fundamento e submete-se a elas, sob pena de não preencher os requisitos extrínsecos (pressupostos) e intrínsecos (elementos) estabelecidos em lei, configurando-se, destarte, um lançamento defeituoso.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, com toda propriedade, explica a questão:

A imperfeição ou incorreção do lançamento pode ser descrita como um vício que enferma sua elaboração. O lançamento

---

<sup>377</sup> KOCH, Deonísio. *Processo Administrativo Tributário e Lançamento*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 264.

<sup>378</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 115-116.

vicioso é, nesses termos considerado, aquele que apresenta deficiências jurídicas. Mas a conversão do lançamento num ato defeituoso não é decorrência de sua injustiça ou inconveniência. Apenas se liga a razões de ilegalidade ou, mais amplamente, antijuridicidade. Defeito do lançamento significa, por um lado, que ele se encontra em contradição com um requisito qualquer, contemplado pela norma que lhe fundamenta a validade; não, porém, com toda a norma de sua produção.<sup>379</sup>

Portanto, o ato administrativo de lançamento defeituoso é aquele inquinado de vícios de ilegalidade que podem dizer respeito a qualquer dos elementos ou pressupostos de sua estrutura. Por sua vez, o “[...] vício consiste numa contrariedade ao Direito, e, assim, ato viciado significa ato praticado em desconformidade com ordem jurídica. [...] Os atos viciados devem ser regularizados, saneados ou eliminados”<sup>380</sup>.

Contudo, há intensas divergências doutrinárias em relação às consequências dos vícios que invalidam os atos administrativos, quer tais vícios sejam decorrentes de atos inexistentes, nulos ou anuláveis, conforme demonstrado, sinteticamente, por LÍDIA MARIA LOPES RIBAS:

**Ruy Cirne Lima** classifica os atos administrativos inválidos em: *inexistentes, nulos, anulados, revogados e suspensos*. Para ele, não há identificação entre o conceito de invalidade do ato administrativo e a noção comum de nulidade do ato jurídico: “A nulidade e a anulabilidade caracterizam-se, dentre as formas de invalidade do ato administrativo, pelo interesse mais geral que as informa, transcendente à esfera exclusiva da Administração e manifestamente ligado à própria conservação da ordem jurídica”. [...]

Para **Cretella Jr.** Os atos são *nulos* ou *inexistentes* (os que não podem ser convalidados), *anuláveis* (aqueles que contêm pequenos vícios, geralmente defeitos de forma, mantendo-se o conteúdo do ato, sem qualquer prejuízo à coletividade). [...]

**Hely Lopes Meirelles** nega a existência de atos anuláveis, por ser impossível convalidar um ato tido como anulável, já que não passa de ato nulo. Tratando da nulidade e da anulabilidade, **Kelsen** anuncia que a “anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus” e que “a nulidade é apenas o grau mais alto da anulabilidade”.

<sup>379</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 246.

<sup>380</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 269 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

Nesse mesmo sentido ensina **Alfredo Augusto Becker**: “No mundo jurídico há maior (nulidade) ou menor (anulabilidade) intolerância ou repugnância por atos jurídicos defeituosos (inválidos: nulos ou anuláveis)”. Assim também Sainz de Bujanda: “A nulidade absoluta ou de pleno direito constitui o grau máximo de invalidade de um ato jurídico”<sup>381</sup>.

Para J. J. CALMON DE PASSOS, os atos criados de maneira contrária ao que prescreve a lei só se encontram no estado de nulidade após o pronunciamento sancionador do juiz. Contudo, tal nulidade não será pronunciada quando não ocorrer prejuízo. “Isto é, o ato imperfeito, mesmo qual tal imperfeição haja sido sancionada expressamente com consequência da nulidade, é ato eficaz, desde que a imperfeição não haja ocasionado prejuízo”<sup>382</sup>.

Por outro lado, de acordo com PONTES DE MIRANDA, o ato nasce “nulo” ou “anulável” conforme a gravidade do dano, sendo que a decisão tem apenas a finalidade de declarar o dano/vício anterior. Segundo o autor, “[...] o nulo é ato que entrou, embora, nulamente, no mundo jurídico. Também entra, e menos débil, no mundo jurídico o suporte fático do negócio jurídico *anulável*. Nulo e anulável existem.”<sup>383</sup>

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO também distingue os atos defeituosos em nulos e anuláveis:

[...] são nulos: a) os atos que a lei, assim, prescreve; b) os atos em que, racionalmente, impossível à convalidação, pois, se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior. [...] São

<sup>381</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 83-85 (grifos nossos).

<sup>382</sup> O autor não fala em anulabilidade. Para ele nem fazem sentido as diferenças entre nulidade absoluta e relativa, já que inexiste nulidade processual sem um prévio dizer do magistrado. (*Esboço de uma teoria das Nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 127, 141).

<sup>383</sup> *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*. Tomo IV, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 29.

anuláveis: a) os atos que a lei, assim os declare; b) os atos que podem ser re praticados sem vício<sup>384</sup>.

Assim, para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a possibilidade ou não de convalidação seria o critério utilizado para distinção entre nulidade absoluta (atos nulos) e nulidade relativa (atos anuláveis). Portanto, sob tal concepção quando o vício for sanável ou convalidável, tratar-se-á de hipótese de nulidade relativa; quando não, será o caso de nulidade absoluta.

Por sua vez, convalidação “[...] é o ato administrativo praticado pela Administração com a finalidade de, ratificando ato anteriormente inválidável, torná-lo válido, se subsistentes condições para emaná-lo de maneira conforme ao ordenamento”<sup>385</sup>. Assim, a convalidação nada mais é do que a correção de um vício, mediante “[...] a edição de um ato administrativo que retira, com efeitos retroativos, o vício do ato administrativo inválido”<sup>386</sup>.

Portanto, a convalidação é ato discricionário da Administração e, como já foi dito, nem sempre é possível, pois, dependendo do tipo de vício que atinge o ato, “[...] se dá quando o ato administrativo supre o vício existente em ato precedente e gera efeitos retroativos à data em que foi praticado. Só são convalidáveis atos que podem ser legitimamente produzidos”<sup>387</sup>.

Consequentemente, os vícios passíveis de serem convalidados são os formais, isto é, são defeitos decorrentes da inobservância das normas de direito tributário processual, constatados nos pressupostos do ato administrativo de lançamento, caracterizando, destarte, vícios de produção normativa. Considera-se formal o vício quando na formação ato administrativo de lançamento foi preterida alguma formalidade.

---

<sup>384</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 257.

<sup>385</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 230.

<sup>386</sup> MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 278 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

<sup>387</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85.

Com a convalidação, o ato é refeito sem o vício que maculava o ato passado e retroage à data em que foi realizado. A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 55<sup>388</sup>, prevê a possibilidade de convalidação no processo administrativo por ato da autoridade administrativa. Por outro lado, a inviabilidade do saneamento do vício ensejará a anulação do ato administrativo, no caso, do lançamento.

Já para ADA PELLEGRINI GRINOVER, o critério para o julgador separar tais nulidades seria o prejuízo da parte, “[...] quando a própria finalidade pela qual norma que foi instituída estiver comprometida”<sup>389</sup>, caso contrário seria inútil, do ponto de vista prático.

TÁCIO LACERDA GAMA entendeu por bem distinguir o gênero nulidade em nulidades formais e materiais, imputando a cada uma destas espécies o caráter absoluto ou relativo, segundo a gravidade do vício:

As nulidades formais e materiais se referem, respectivamente, a vícios na enunciação da norma e no seu conteúdo prescritivo. Desta maneira, sempre que existir incompatibilidade entre o instrumento introdutor (decreto, regulamento, instrução normativa...) e a norma de competência, o vício será de forma. Ainda que exista compatibilidade entre a enunciação-enunciada e seu fundamento de validade, se se constatar vícios em qualquer dos atos se seu iter procedimental, teremos um caso de nulidade formal. A nulidade material, como o próprio nome sugere, é fruto da incompatibilidade entre o conteúdo da norma de competência, previsto no seu consequente, e a norma de competência, previsto no seu consequente, e a norma introduzida. Não se trata mais do modo de produção do ato normativo, mas sim da sua mensagem prescritiva. Seja quanto à forma ou quanto à matéria, as nulidades, como regra, são tipificadas nas leis ordinárias que tratam dos processos administrativos federal, estadual, distrital ou municipal. Esses diplomas normativos tipificam algumas espécies de ilícitos que podem ser praticados no curso de lides administrativas, imputando a cada um deles a caráter absoluto ou relativo, segundo a sua gravidade. [...]

<sup>388</sup> Art. 55. “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.” (BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em 17 maio 2013.

<sup>389</sup> *As Nulidades no Processo Penal*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 26-27.

Como se vê, os atos anuláveis são criados com vícios menos graves do que os nulos. Daí por que podem ser sanados e têm prazo certo para ser alegados em juízo, sob pena de preclusão. Já os atos nulos, por conflitarem com aspectos essenciais da competência (i.e. sujeito e procedimento devidos), podem ser desconstituídos ao longo de todo o processo e, em alguns casos, até depois dele. Algumas destas nulidades, ou vícios absolutos, chegam a ser vistas como matéria de ordem pública que compromete a própria validade do processo em que esse ato é praticado<sup>390</sup>.

O que se pretendeu deixar claro, é que tanto administrativistas, quanto civilistas ou tributaristas, em sua grande maioria, dividem os atos jurídicos/administrativos viciados em nulos, anuláveis e inexistentes, e, de certa forma, discriminam graus de nulidades distintos de tais vícios a partir das consequências geradas por atos (prejuízo) ou pela gravidade do defeito.

MARCOS VÍNÍCUIS NEDER e MARIA TEREZA MARTINEZ LOPES se manifestaram neste sentido:

Alguns defendem haver atos nulos e anuláveis, adotando a mesma concepção prevista no Código Civil. Outros autores que alegam que não se pode aplicar as regras do direito civil por serem incompatíveis com a natureza do direito público. Sustentam que só pode haver atos nulos no direito administrativo, não se cogitando em atos anuláveis. E, finalmente, há aqueles que entendem que, no direito administrativo, existem atos nulos, anuláveis e inexistentes<sup>391</sup>.

Desta forma, em síntese, os atos inexistentes<sup>392</sup> são aqueles que, por estarem fora do mundo do mundo direito, não têm relevância jurídica. Podem constituir-se como norma religiosa, moral, social etc., mas, como não

<sup>390</sup> *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 351-352.

<sup>391</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 555.

<sup>392</sup> Para a maioria dos autores, não se deve dar importância aos atos inexistentes, pois se equiparariam aos atos nulos, já que não chegariam a se aperfeiçoar como atos administrativos. Tal equiparação, todavia, para nós, é um equívoco, pois, conforme demonstraremos adiante, os atos nulos também produzem efeitos.

se revestem de linguagem jurídica, não nos interessa, restando, portanto, os atos nulos e anuláveis<sup>393</sup>.

Já os atos nulos, ou nulos de pleno direito, por terem sido produzidos em desacordo com a lei, apresentam vício insanável e não produzem qualquer efeito no mundo jurídico. A nulidade pode ser alegada pelo interessado, Ministério Público ou decretada de ofício pelo juiz e tem como consequência a “nulidade absoluta”<sup>394</sup> do ato, em face de sua ineficácia desde sua constituição.

Alguns juristas, como OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, representante da teoria tradicional, não separa os atos nulos dos inexistentes, pois, segundo o autor, “[...] os atos nulos são considerados como jamais formados. São juridicamente inexistentes. A nulidade ocorre de pleno direito, e, portanto, ninguém é obrigado a obedecê-lo, ante o seu caráter de invalidade absoluta”<sup>395</sup>.

Por sua vez, diz-se anulável o ato administrativo cujo vício pode ser sanado e haver sua convalidação, tratando-se, destarte, de “nulidade relativa”<sup>396</sup>. São atos decorrentes da desobediência a certos requisitos não atinentes à sua substância, como erro, dolo, coação, simulação e incapacidade

<sup>393</sup> De acordo com a teoria civilista, os vícios que geram nulidade dos atos jurídicos (nulidade absoluta) são: agente absolutamente incapaz; objeto ilícito; desrespeito à forma da lei ou quando a lei proíbe a prática do ato. Já a anulabilidade (nulidade relativa) decorre de atos praticados por pessoas relativamente incapazes ou quando viciados por erro, dolo, coação, simulação ou fraude.

<sup>394</sup> “A nulidade absoluta relaciona-se com matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo julgador, não estando sujeitas à preclusão, tampouco convalidação, mesmo no silêncio da parte. Por exemplo, os pressupostos de constituição e de validade do processo, assim como as condições da ação, a perempção, litispendência e coisa julgada não se convalidam com o tempo, podendo ser apreciados a qualquer momento até a decisão final de mérito (art. 267, IV, V, VI do CPC)”. (NEDER, Marcos; LOPES, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 583).

<sup>395</sup> Princípios gerais de direito administrativo. v. I, 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 577.

<sup>396</sup> “As nulidades relativas, por sua vez, não são cominadas em lei, e seu reconhecimento depende sempre da comparação do ato celebrado em concreto com o modelo legal. Se o ato, embora viciado em sua formação, mostrar-se capaz de produzir seus efeitos processuais e se não for requerida sua invalidação pelo interessado, ele pode ser aproveitado. A imperfeição, aqui, é muito mais leve de modo que o ato é ratificável, expressa ou tacitamente, se a parte não postula sua anulação”. (NEDER; LOPES, op. cit., p. 583).

relativa do agente. Ademais, o ato anulável pode ser alegado pelo interessado, produz efeito até ser anulado e está sujeito à prescrição, ao contrário dos atos nulos.

Tal distinção entre atos administrativos nulos e anuláveis tem sido adotada por nossos Tribunais. A título de exemplo, citamos a seguinte ementa:

ATOS NULOS E ANULÁVEIS. A diferença entre ato nulo e ato anulável, é que o primeiro — ato nulo — não tem existência legal e, por isso mesmo, nenhum efeito produz, pois não pode ser ratificado, ao passo que no segundo — ato anulável —, é todo ato jurídico que se constitui em detrimento dos interesses de quem se encontra sob a tutela da lei, podendo ser ratificado pelas partes.<sup>397</sup>

Vale a transcrição de trecho do respectivo acórdão, que se aplica como luva ao caso em apreço:

É sabido que **ato anulável** é todo ato jurídico que se constitui em detrimento dos interesses de quem se encontra sob a tutela da lei, tal qual o que é praticado por pessoa relativamente incapaz, ou pela que, sendo capaz, teve o seu consentimento viciado por coação, simulação, erro, dolo ou fraude, o qual pode ser ratificado pelas partes. Também é sabido que **ato nulo ou nulo de pleno direito** é todo ato jurídico formado ou praticado contra expressa disposição da lei, ou com preterição dos requisitos intrínsecos e extrínsecos exigidos para a sua validade. Não tem existência legal e, por isso mesmo, nenhum efeito produz, pois não pode ser ratificado.<sup>398</sup>

Ante as considerações feitas, queremos esclarecer que não discordamos possibilidade de o ato administrativo viciado ser tido por nulo ou anulável. O que não admitimos é que se fala em ato “nulo de pleno direito”, pois, a partir da teoria da linguagem, nada é nulo de pronto.

Assim, conforme demonstraremos adiante, a nulidade somente será constituída quando houver a linguagem competente neste sentido. Então, até a

---

<sup>397</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9101-00.294 do Processo nº 10805.002942/2002-91*. Relator: Valmir Sandri. Julgamento: 24 ago. 2009. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 24 ago. 2009.

<sup>398</sup> Ibid. (grifo nosso).

edição de outra norma individual e concreta reconhecendo o vício e constituindo linguisticamente sua nulidade, o ato administrativo de lançamento será válido, susceptível, porém, de anulação.

#### **4.2.2 Nossa posição quanto à distinção entre atos administrativos nulos e anuláveis**

Conforme já evidenciamos, dependendo da espécie de vício que macular o lançamento, ou melhor, levando em consideração consequências jurídicas dos vícios, o referido ato administrativo poderá ser tido como nulo ou anulável.

Neste sentido, inclusive, já se manifestaram JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e PAULO DE BARROS CARVALHO, respectivamente:

Costuma-se dividir os vícios do lançamento segundo os efeitos ou, melhor dito, em consideração das consequências jurídicas das deficiências que o enfermam. Sob essa perspectiva, o lançamento deficiente poderá ser nulo ou anulável. O lançamento nulo, em consequência da gravidade do vício respectivo, é, pela doutrina, eventualmente equiparado a um lançamento inexistente. Essa inexistência caracterizar-se-ia pela irrelevância jurídica do lançamento nulo. [...] A anulabilidade implica a impugnabilidade do lançamento. Anulável será o lançamento quando seus vícios deverão ser impugnados como condição *sine qua non* para que a autoridade administrativa competente o anule.<sup>399</sup>

O lançamento, como ato jurídico administrativo que é, pode ser tido por nulo ou anulável. [...] O ato administrativo de lançamento será declarado nulo, de pleno direito, se o motivo nele inscrito – a ocorrência de fato jurídico-tributário, por exemplo – inexistiu. [...] Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa visceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são *ex tunc*, retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação, por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento

---

<sup>399</sup> Lançamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

contraditório. Seus efeitos são *ex nunc*, começando a contar do ato que declara a anulabilidade<sup>400</sup>.

Portanto, em suma, o que a doutrina tradicional afirma é que os atos nulos o são de pleno direito e que não produzem qualquer efeito no mundo jurídico, tal qual o ato administrativo inexistente, em face da “suposta” ineficácia que lhe atingiria desde sua constituição, acarretando nulidade absoluta imediata.

De outro lado, os atos anuláveis, mesmo produzindo efeito inicialmente, também apresentam certa ineficácia relativa por terem sido produzidos em desconformidade com lei, desde que sua anulabilidade fosse arguida.

Ocorre que devemos tomar cuidado com a distinção feita acerca de anulação e nulidade, pois, se seguimos tal linha de raciocínio, tanto o ato nulo como o anulável seriam inválidos, o que é totalmente incoerente segundo a premissa por nós adotada, no sentido de que a norma existente no sistema é norma válida.

Nesta senda, não há como concordar com a nulidade de pleno direito, posto não ser ato nulo desprovido de aptidão para produzir efeitos. Ora, o ato nulo, como manifestou JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>401</sup>, é de observância obrigatória não pelo Fisco, como também pelo sujeito passivo, enquanto não houver o reconhecimento do vício por autoridade competente.

Em outras palavras, como tomamos validade como sinônimo de pertencibilidade da norma ao direito positivo, toda norma individual e concreta inserida no sistema é válida e produz efeitos, ainda que tenha sido produzida (absoluta ou relativamente) em desacordo com norma geral e abstrata, até que seja constituída sua nulidade mediante linguagem competente.

Considerando a questão, FLORENCE HARET pontuou:

---

<sup>400</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 495-496.

<sup>401</sup> *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

[...] damos por assente que tanto o ato nulo quanto o ato anulável integram a ordem normativa como signos prescritivos de condutas, pois ambos constituem realidades jurídicas. Ambos são normas válidas, e, neste sentido, pertinentes ao sistema jurídico. Em suma, traduzem predicados da norma jurídica, inserida pelo ato normativo<sup>402</sup>.

Assim, uma vez introduzidos no sistema, de acordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>403</sup>, os atos anuláveis e nulos são atos administrativos válidos e geram efeitos jurídicos, ainda que tais atos sejam passíveis de invalidação *a posteriori*.

Neste preciso sentido, também trazemos à baila as considerações feitas por AURORA TOMANIZI DE CARVALHO, sobre a questão em debate:

**Dentro da concepção que adotamos, no entanto, seria um contrassentido dizer que atos nulos ou anuláveis (constituídos em desacordo com as regras que os fundamentam) não produzem efeitos na ordem jurídica. Tanto produzem que ensejam relações jurídicas, atribuindo direitos e deveres correlatos entre dois ou mais sujeitos. Uma prova disso é que a nulidade (absoluta ou relativa) deve ser arguida e constituída. Há sempre necessidade de se expedir outra linguagem competente para que tais direitos e deveres deixem de existir no ordenamento.**

Partindo desta premissa, se há produção de efeitos tanto no ato nulo (nulidade absoluta) como no ato anulável (nulidade relativa), **temos de admitir que mesmo os atos não constituídos nos termos da lei que os fundamentam possuem eficácia até que sejam “desconstituídos” por uma linguagem competente.** Neste sentido, considerar que a validade de uma norma está relacionada à adequação material ou formal importa afirmar que uma regra pode ser inválida e ao mesmo tempo, produzir efeitos no sistema enquanto não desconstituída juridicamente.

É por este motivo que não trabalhamos com a tese da validade como um atributo da norma que se encontra de acordo com o sistema, isto é, com outras normas que lhe são hierarquicamente superiores e lhe dão fundamento jurídico. Preferimos adotar outra concepção: de validade como sinônimo de pertencibilidade da norma ao direito positivo<sup>404</sup>.

<sup>402</sup> Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2010, p. 761.

<sup>403</sup> Lançamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 113.

<sup>404</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 712-713 (grifos nossos).

Sobre a possibilidade de o ato nulo produzir efeitos, ainda “[...] não exatamente aqueles que eram pretendidos pelo agente”, já se manifestou TORQUATO CASTRO JR. Segundo o autor, num outro viés, “[...] são efeitos decorrentes da existência do ato, que independem da sua validade, como em relação ao início da contagem de prazo decadencial, ou apenas o efeito jurídico da fixação da data da manifestação de vontade”<sup>405</sup>.

Em verdade, a própria possibilidade de impugnação do ato de infração nulo, já comprova que há produção efeitos até que lhe seja constituída a nulidade, devendo, por conseguinte, o lançamento ser considerado válido até referida constituição. ESTEVÃO HORVATH, com acuidade, arremata a questão:

Ressalte-se, contudo, que **tanto o lançamento nulo, quanto o anulável dependem, para a decretação da nulidade ou para sua invalidação, de alguma providência, seja por parte do sujeito passivo, seja do lado do Fisco**, razão por que não há que se falar em ato inexistente, pois algum efeito até mesmo o ato nulo – que alguns pretendem equiparar ao inexistente – produz. **Com efeito, a possibilidade de impugnação do ato nulo já comprova a sua eficácia até que lhe seja declarada a nulidade.**

Estabelecendo as precisões terminológicas necessárias, especialmente numa matéria que tanta discussão teórica tem provocado, diremos que, **colocado no mundo jurídico, o lançamento será sempre válido**, podendo apenas ser anulado. Isto porque, como ato jurídico administrativo que é, o lançamento tributário nasce com **presunção de legitimidade, presunção esta *juris tantum*, que somente será afastada por meio de decisão administrativa ou judicial prolatada ao final de um procedimento instaurado com esse objetivo**<sup>406</sup>.

Ante o exposto, não há como defender a ineficácia imediata (nulidade de pleno direito) do ato administrativo, como aponta a doutrina tradicional. Assim, tanto os nulos como anuláveis seriam, portanto, válidos e

<sup>405</sup> *A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

<sup>406</sup> Para o douto professor, inclusive, o correto seria falar somente em anulabilidade, uma vez que “uma nulidade absoluta, no sentido de que prescindiria de qualquer procedimento para a sua aprovação, transbordaria as fronteiras do mundo jurídico” *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 86-87 (grifos nossos).

produtores de efeitos até a constituição de sua nulidade mediante linguagem competente.

Mas, então como saber se o ato administrativo é nulo ou anulável? Precisamos, agora, nos posicionar acerca de qual critério será utilizado para fins de distinção entre nulidade e anulabilidade.

Conforme já nos manifestamos no decorrer da pesquisa, tanto a nulidade quanto a anulação do ato administrativo de lançamento (com as devidas ressalvas em relação aos atos nulos) são consequências de vícios ocorridos quanto a aspectos substanciais da sua própria estrutura interna ou no processo de formação do ato.

E, como o foco da nossa pesquisa são os vícios que podem macular o lançamento tributário, dentre as várias correntes doutrinárias optamos por levar em consideração, distinção entre nulidade e anulação, a espécie de vício que atinja o ato administrativo.

Vincularemos, conseqüentemente, a nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais) e a anulação aos problemas que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais).

A adoção dessa proposta decorre de sua intrínseca relação e compatibilidade com os elementos e elementos do ato administrativo, com fundamento no direito positivo.

São elementos do ato administrativo a forma, a motivação e o conteúdo. Assim, tratando-se de erro que atinge um destes elementos substanciais do ato (motivação e conteúdo), exteriorizados no suporte físico de lançamento tributário, estaremos diante de um vício material e o lançamento será nulo e insusceptível de convalidação.

Vale ressaltar que os vícios materiais são decorrentes de problemas da aplicação do direito tributário material, verificáveis no próprio enunciado-enunciado da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento.

Já os pressupostos, estão relacionados aos aspectos externos da estrutura do lançamento, que antecedem sua própria formação. São eles: competência, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. E, caso sejam constatados falhas em tais aspectos, tratar-se-á de vício formal, podendo acarretar a anulação do lançamento.

Desta forma, havendo problemas na aplicação do direito tributário formal, o ato administrativo está maculado por um vício formal. Contudo, os vícios formais podem saneados (convalidação), no modo e tempo em que a legislação estabelecer.

Referidos vícios podem ser identificados a partir das marcas da enunciação-enunciada, isto é, dos dados constantes “[...] na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta”<sup>407</sup>.

Neste sentido, são os esclarecimentos de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

A **anulação** decorre do descumprimento dos dispositivos que determinam o ato-fato de lançamento, ex vi dos arts. 141, 142 caput e parágrafo único, 145, 146 e 149, do CTN. A **nulidade** decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no consequente (crédito), tais como falta de motivação, defeito na composição ou determinação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo ou da alíquota aplicáveis ex vi dos arts. 142, 143 e 144 do CTN.

Assim, se o lançamento anterior objeto de invalidação apresentar vício em seu processo de produção, ato-fato, é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, ato-norma, é caso de nulidade. Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação. [...] **Na anulação, figura-se problema na aplicação das normas de produção normativa (direito formal); na nulidade, na aplicação da**

<sup>407</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 290.

**regra matriz de incidência (direito material).** Nos patamares da teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, **nulidade é defeito no enunciado da norma individual e concreta, produzida pelo Fisco, seja no antecedente (fato jurídico tributário), seja no consequente (relação jurídica tributária ou crédito tributário); anulação é impropriedade verificada na fonte material, como antecedente da norma individual e concreta do veículo introdutor desse ato administrativo**<sup>408</sup>.

Assim sendo, a nulidade do ato administrativo de lançamento diz respeito às irregularidades encontradas na própria estrutura da norma individual e concreta, introduzida pelo lançamento, ou seja, se o vício estiver instalado em seu produto, é caso de nulidade por vício material, decorrente da inobservância ao direito tributário material e observável a partir do exame do enunciado-enunciado.

Já a anulação está, pois, ligada àquelas hipóteses de problemas na aplicação dos enunciados prescritivos pertinentes à formação do ato administrativo, podendo ele ser novamente produzido sem o defeito de ordem formal<sup>409</sup>.

Em suma, se o lançamento, objeto de invalidação, apresentar vício em seu processo de produção, é caso de anulação por vício formal, em virtude do não cumprimento das normas de direito tributário formal e verificável mediante análise da enunciação-enunciada.

Arrematando a questão, como se sabe, é assente na doutrina que a constituição da nulidade e da anulabilidade dos atos administrativos ensejaria, respectivamente, os efeitos *ex tunc* (retroatividade dos efeitos à data de sua

<sup>408</sup> *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 70-71 (grifos nossos).

<sup>409</sup> “A norma de anulação descreve, no seu antecedente, que houve violação da regra que previa o processo de formação da norma impositiva veiculada pelo lançamento, decorrente de desrespeito ao direito tributário formal. A norma invalidatória de nulidade, por sua vez, declara a inobservância do comando normativo geral e abstrato, prescritor da existência de elementos específicos na estrutura da individual e concreta, pertinentes à aplicação do direito tributário material. Temos, portanto, dois fatos jurídicos distintos para a produção da norma de invalidação: (I) declaração de vícios de produção normativa e (II) declaração de vícios quanto a aspectos substanciais da norma individual e concreta. No primeiro caso, anulação e, no segundo, nulidade”. (GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 150).

origem) e *ex nunc* (produção de efeitos a contar do ato que declara a anulabilidade).

Este é o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, já transcrito neste item, e, também, de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, ao concluir que:

[...] a distinção do que se convencionou chamar de nulidade e anulação resulta, por conseguinte, do efeito (relações jurídicas) irradiado do ato-norma administrativo de invalidação que, no processo de concreção do ordenamento legal, toma como pressuposto em ato-norma administrativo inquinado de vício (em seus elementos ou pressupostos). Assim: é nulidade o ato-norma que incide provocando efeitos *ex tunc*; é de anulação, aquele que propaga efeitos *ex nunc*<sup>410</sup>.

Contudo, para alguns, não se poderia admitir a existência do efeito retroativo em questão, sob o argumento de que, com a expedição de nova NIC constituindo a nulidade do ato, retirando a norma defeituosa do sistema, estaríamos diante de novo fato jurídico, implicando em outros efeitos, tal como afirma CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA:

Sustentamos que, para ser possível a retirada da norma individual e concreta de imposição tributária do ordenamento jurídico positivo, é necessária a expedição de outra norma, concreta e geral, em cujo antecedente se declare a existência da norma impositiva defeituosa, e no consequente prescreva que deve ser a mesma retirada do sistema. Temos, então, um novo fato jurídico – a retirada da norma de imposição tributária do sistema – ensejando outros efeitos jurídicos voltados à recomposição patrimonial do sujeito do predicado pela exação tributária e cobrada com fundamento em norma ilegal<sup>411</sup>.

Não obstante a fundamentação aduzida, discordamos de tal posicionamento. Ora, o fato de defendermos que a nulidade sempre depende de constituição por norma jurídica que sobrevier reconhecendo o vício, não implica na necessidade de concluirmos pela nulidade *ex nunc* em todos os casos. Explique-se.

---

<sup>410</sup> Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 116.

<sup>411</sup> Lançamento Tributário e sua Invalidação. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 162.

Como o direito cria e recria sua própria realidade<sup>412</sup>, de acordo com o que temos defendido ao longo deste trabalho, é ele quem disciplina os efeitos jurídicos da decisão que anula.

Assim, é o direito quem determina se os efeitos serão *ex tunc* ou *ex nunc*. É o que acontece com as decisões em Adin (Ação Direita de Inconstitucionalidade), por exemplo, que podem ter um desses efeitos, conforme o modo em que se opera a declaração de inconstitucionalidade.

E, ainda, na linha que adotamos, dizer que uma nulidade tem efeitos *ex tunc* não significa que a norma nunca existiu ou nunca foi válida, pois o passado, de fato, não é desfeito nem as consequências são apagadas.

Quando se tem uma decisão com efeitos *ex tunc* significa que ela põe duas normas no ordenamento: uma, anulando a norma com vício; outra, fazendo surgir nova obrigação para a parte que indevidamente editou a norma tida por nula. Daí a possibilidade de aceitarmos a existência do efeito retroativo da norma anulada.

#### **4.2.3 Nulidade do Lançamento e a não taxatividade do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (art. 12 do Decreto nº 7.574/2011)**

Cabe, ainda, examinar se as hipóteses de nulidade em processo fiscal discriminadas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto 70.235/72 (art. 12

<sup>412</sup> “O direito não só cria suas próprias realidades nos enunciados-enunciados de uma lei, como recria e constitui a própria realidade de sua criação na enunciação enunciada. O direito é criado por eventos que se tornam fatos na medida em que são enunciados no produto desses processos normativos. O direito entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo. [...] O **direito recria sua realidade**, quando diz que uma lei é constitucional e depois, em controle ulterior, afirma tratar-se de lei inconstitucional. Não instaura, com isso, um paradoxo insolúvel: no sistema S’ a lei é constitucional, no sistema S” a lei passa a ser inconstitucional, representando momentos lógicos e cronológicos diversos na dinâmica do mesmo direito. Aliás, logicamente, a existência de lei instalada constitucionalmente é premissa necessária para decretar sua inconstitucionalidade. Enquanto a lei imprecada de inconstitucionalidade não purgada pelo direito, nele permanece como válida, atendendo perfeitamente à legalidade”. (SANTI, Eurico Marco Diniz de. Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 79, 81).

do Decreto nº 7.574/2011) são exaustivas ou exemplificativas. O mencionado artigo assim dispõe:

Art. 59: São nulos:

- I- Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II- Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.<sup>413</sup>

Portanto, há duas teorias a respeito. A primeira afirma que o Fisco só pode determinar uma nulidade nos casos de incompetência e naqueles em que houver preterição do direito de defesa, nos estritos limites do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Por outro lado, há aqueles que entendem ser possível a constituição de nulidade também nos casos em que o lançamento/auto de infração for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do Decreto 70.235/72.

Filiamo-nos à segunda corrente por entender que o art. 59 do Decreto 70.235/72 trata tão somente da nulidade por vícios relativos à competência, como bem esclarece CLARISSA SAMPAIO SILVA:

O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II). Competência é sinônimo de direito próprio e exclusivo, não cabendo à autoridade que possui a atribuição consentir na sua usurpação, ou seja, é, verdade, patrimônio do seu titular.<sup>414</sup>

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72 são absolutas, ou seja, os atos foram maculados por vício no tocante à preterição do direito de defesa e devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos, *a priori*, são considerados insanáveis.

---

<sup>413</sup> BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 17 maio 2013.

<sup>414</sup> SILVA, Clarissa Sampaio. *Limites à Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 127.

Há, contudo, como bem nos alertam MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TEREZA MARTINEZ LÓPEZ, outras hipóteses de nulidade, como os vícios materiais presentes no ato do lançamento, “[...] concernentes a falhas na aplicação da regra matriz de incidência ou a falso conhecimento dos fatos relevantes do processo, podem também acarretar a aplicação de sanção de nulidade, embora não sejam hipóteses enumeradas no artigo 59”:

Além disso, os requisitos legais não servem apenas para proteger o direito de defesa dos contribuintes, mas também visam tornar o processo mais célere e eficiente, reduzir o arbítrio do julgador e organizar o sistema de forma a permitir a atuação igualitária dos interessados. **O descumprimento de um requisito legal concebido para esses fins pode também justificar a decretação da nulidade do ato. São inúmeras possibilidades e o legislador, acertadamente, não se aventurou em elencá-las de forma taxativa, deixando a indicação das hipóteses legais para a doutrina e jurisprudência<sup>415</sup>.**

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL<sup>416</sup> também critica a posição daqueles que abraçam a ideia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas aquelas elencadas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Para o autor, não é possível negar que, além das causas que provocam a nulidade absoluta, há também outras que implicariam em nulidades relativas que dependem de arguição, podendo os atos inquinados de vícios ser ratificados ou sanados.

Na mesma linha, HAMILTON FERNANDO CASTARDO<sup>417</sup> pontua que no âmbito da Receita Federal do Brasil outras hipóteses de nulidade, tais como: a) arts. 150, parágrafo 4º, e 173, I: ocorrida a decadência há autorização para declarar a nulidade do lançamento; b) art. 173, II: na expedição de ato administração sem observação de todas as formalidades essenciais ou mesmo o ato expedido sem a forma legal, desatenção à solenidade exigida em lei, haverá vício formal.

<sup>415</sup> NEDER, Marcos; LOPES, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 571 (grifo nosso).

<sup>416</sup> *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 525-526.

<sup>417</sup> *Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006, p. 430-431.

Ademais, as hipóteses de nulidades elencadas no art. 59 do Decreto no. 70.235/72 não abarcam os vícios decorrentes do descumprimento dos requisitos previstos no art. 10, do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Há, portanto, outras hipóteses de nulidade, além daquela enumeradas nos incisos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (artigo 12 do Decreto nº 7.574/2011).

Desta forma, conforme dito, caso haja violação das disposições contidas no art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235/72, bem como daquelas veiculadas no art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o CARF, também haverá se falar em nulidade do lançamento.

Os precedentes transcritos a seguir corroboram com a afirmação feita:

NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA IMPROCEDÊNCIA Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.<sup>418</sup>

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se

<sup>418</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2802-002.349 do Processo nº 13826.000022/2006-10*. Relator: Dayse Fernandes Leite. Julgamento: 27 jun. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 27 jun. 2013.

identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.<sup>419</sup>

Logo, para que o ato administrativo do lançamento seja inserido no ordenamento jurídico sem nenhum tipo de vício, deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto nº 70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, sob pena de o lançamento ser constituído de maneira defeituosa e configurar nulidade.

Deste modo, demonstrou-se que as hipóteses de nulidades contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 são meramente exemplificativas, não havendo como aceitar a taxatividade do dispositivo analisado, antes as colocações feitas quanto aos artigos 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do Código Tributário Nacional.

### **4.3 Controle de legalidade e revisão do lançamento**

#### **4.3.1 Erro de fato, erro de direito e mudança de critério jurídico**

De acordo com o que já explicamos anteriormente, o lançamento tributário, como qualquer atividade administrativa, pode conter impropriedades que levem à sua alteração. E, em alguns casos, tais alterações reportam-se aos casos em que o lançamento é *revisto* de ofício pela autoridade administrativa.

Todavia, essas alterações decorrentes de revisão do lançamento pelo Fisco, em nosso entendimento, estão restritas às situações que decorram de erro de fato, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>419</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2201-002.084 do Processo nº 19515.002599/2006-48*. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa. Julgamento: 17 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Data de Publicação: 18 jun. 2013. No mesmo sentido, citamos: *Acórdão nº 2201-001.992* (Data de Publicação: 23/05/2013) e *Acórdão nº 2201-001.876* (Data de Publicação: 03/06/2013).

Isso porque partimos da premissa de que não se admite a revisão do lançamento quando for o caso de erro de direito ou alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, pois o que se presume é que o direito seja conhecido por todos, principalmente pela Administração.

Já iniciamos a abordagem das questões relativas de erro de fato, erro de direito e mudança de critério jurídico no item 3.6.1, quando tratamos do objeto do chamado “lançamento por homologação”. Todavia julgamos conveniente que façamos mais alguns apontamentos a respeito.

Em síntese, de acordo com ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informadores ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova”<sup>420</sup>.

Desta maneira, erro de fato caracteriza-se quando a situação fática é relatada de forma errada. O erro de fato, assim, é pertinente à construção linguística equivocada do evento frente às provas apresentadas, seja pela insuficiência de dados probatórios, seja pela constituição indevida da linguagem frente às provas existentes. O erro de fato sempre decorrerá da relação entre norma individual e concreta e as provas e pode estar na hipótese ou no consequente da norma.

Por sua vez, o erro de direito configurar-se-á sempre que houver um descompasso entre a norma geral e abstrata e individual e concreta, por conta de distorções na interpretação da lei. Trata-se de um problema, internormativo, de subsunção entre os enunciados prescritivos da norma geral e abstrata e da norma individual e concreta.

Recorremos novamente às lições de PAULO DE BARROS CARVALHO:

---

<sup>420</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 326.

O erro do lançamento, entretanto, pode ser de direito. Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência<sup>421</sup>.

Assim, o mestre conclui quanto ao erro de fato e erro de direito do lançamento tributário:

1) A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem verificar-se no interior de uma única norma, seja no antecedente, seja no consequente, teremos erro de fato; 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta ou individual e abstrata; 3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta ou individual e abstrata, e outra, também, necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito; e 4) Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho com relação à 'alíquota' ou ao 'sujeito ativo' consubstanciará *sempre* erro de direito, porquanto esses dois são os únicos fatores de composição da estrutura normativa que não podem ser encontrados *na contextura do fato jurídico tributário*. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta<sup>422</sup>.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO arremata a questão explicando que tanto o erro de fato como o erro de direito referem-se a problema de interpretação:

“Erro de fato” é um engano com relação aos recursos de linguagem utilizados na produção do fato jurídico tributário, é relativo às provas; aparece quando da releitura dos enunciados probatórios, nova situação jurídica, diferente daquela descrita pelo fato jurídico, é percebida. Já o “erro de direito” é uma confusão com relação à norma aplicada. É verificado quando, após a produção da norma individual e concreta constata-se que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra.

<sup>421</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de Fato e Erro de Direito na Teoria do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 73, 1993, p. 14.

<sup>422</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 494.

Considerando o processo de aplicação do direito, mas especificamente seu aspecto pragmático, tanto o erro de fato, quanto o de direito são equívocos de interpretação<sup>423</sup>.

Sobre a distinção entre erro de direito e erro de fato, o STJ também já se manifestou:

[...] 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes. Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado “na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária”.<sup>424</sup>

Para esclarecer a distinção entre erro de fato e erro de direito, é conveniente citar algumas possibilidades de ocorrência de ambos. Considerando o erro de direito como um desajuste entre a NIC e a NGA que lhe fundamenta<sup>425</sup>, TÁCIO LACERDA GAMA exemplifica:

Como particularidades das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho em relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo” será sempre um erro de direito, porquanto esses os únicos fatos compositores da estrutura normativa, que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta<sup>426</sup>.

KAREM JUREIDINI DIAS concorda com o autor mencionado, na medida em que, erros da alíquota ou do sujeito ativo, só podem corresponder ao erro de subsunção da norma concreta na abstrata. Contudo, para ela nada

<sup>423</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 571.

<sup>424</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.174.900/RS*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 03 maio 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 09 maio 2011.

<sup>425</sup> “[...] assim, o erro de direito e erro de fato designam, respectivamente, incompatibilidade da norma individual e concreta com a norma que lhe serve de fundamento; e incompatibilidade da norma individual e concreta com a linguagem das provas. No primeiro caso, a norma viola a competência. No segundo, a violação é indireta, pois a norma constitui fato diverso daquele que era para ser constituído. Num caso, o problema é internormativo e se comprova mediante o confronto entre normas. Já no outro, o problema é interno à norma individual e concreta e se comprova confrontando as provas, relativas ao fato, com a descrição feita no antecedente da norma”. (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 355-356).

<sup>426</sup> *Ibid.*, p. 413.

impede que outros elementos sejam viciados por erro de direito, como a própria base de cálculo:

Dois exemplos sobre erro na base de cálculo bem ilustram a distinção entre erro de fato e erro de direito. O erro de direito fica evidente quando a autoridade administrativa apura a base de cálculo correspondente à omissão de receita, calculando o *quantum debeatur* a partir da totalidade das receitas, ao invés de apurar apenas os efeitos da postergação em relação a um fato jurídico que se consubstancia em reconhecimento da receita em ano-calendário posterior àquele em que deveria ser reconhecida, considerando que esse reconhecimento ocorreu antes do início da fiscalização e em situação em não causa outro efeito que não o da postergação. Quanto ao erro de fato na base de cálculo, é o caso de lançamento em razão de omissão de receita que observa a metodologia e os critérios previstos na norma geral e abstrata, mas possui equívoco porque um dos valores foi digitado erroneamente<sup>427</sup>.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento pela impossibilidade de revisão do lançamento, em se tratando de erro de direito. Nessa situação, segundo o Tribunal, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUÍVOCO NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ALÍQUOTA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes. Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado “na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária” (EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 09/05/2011). 3. Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação, como, aliás, registrou o acórdão recorrido. Assim, não há falar em possibilidade de revisão do lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembaraçar o bem

<sup>427</sup> DIAS, Karem Jureidini. O Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013, p. 242-243.

importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração. 4. Agravo regimental não provido.<sup>428</sup>

Por outro lado, no que tange à expressão *mudança de critério*, prevista no artigo 146 do CTN<sup>429</sup>, a bem da verdade, seguindo a linha do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, trata-se de verdadeiro erro de direito, não havendo qualquer diferenciação, até mesmo no tocante aos efeitos, ou seja, na impossibilidade de alteração do lançamento:

Há um critério que vem sendo amplamente observado, no que concerne aos limites da atividade modificadora dos atos de lançamento. A autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modifica-la. A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídicos-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional<sup>430</sup>.

ALBERTO XAVIER esclarece que “mudança de critério jurídico” tem sentido abstrato, isso porque para o ele há erro de direito em sentido estrito e abstrato. Em sentido estrito, é um erro em concreto, enquanto a modificação do critério jurídico é um erro em abstrato:

A nota distintiva entre o erro de direito em sentido estrito e a modificação dos 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;

<sup>428</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.422.444/AL*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgamento: 04 out. 2012. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: 11 out. 2012.

<sup>429</sup> 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”.

<sup>430</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 463.

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 lei.

O erro de direito em sentido estrito é um erro em concreto, enquanto a modificação do critério jurídico é um erro em abstrato, já que, não sendo possíveis duas interpretações corretas da mesma lei, a substituição da interpretação anterior por uma nova pressupõe implicitamente o reconhecimento do caráter defeituoso (errado) da primeira.

Erro de direito (erro de direito em concreto) e modificação de critérios jurídicos (erro de direito em abstrato) são, assim, dois limites, distintos, mas cumulativos, à revisão do lançamento. O lançamento não pode ser revisto nem por erro de direito, direta e imediatamente, nem por erro constatado, indireta e mediamente, por norma genérica superveniente.<sup>431</sup>

Igualmente, MISABEL ABREU MACHADO DERZI inadmite a alteração do lançamento por erro de direito, ao afirmar que

O legislador está impedido, por força do princípio da irretroatividade do ato administrativo, de autorizar a ampla revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Observe-se que todas as hipóteses elencadas no art. 149 de revisão referem-se, antes, a erro da Administração, provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio contribuinte ou de terceiro. Não é possível alterar lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa.<sup>432</sup>

Portanto, em nossa opinião, o erro de direito também consiste em sua interpretação errônea, não podendo o Fisco adotar critérios jurídicos daqueles constantes do Relatório Fiscal, para embasar revisão de lançamento. Afinal, presume-se que a autoridade administrativa competente para lançar conhece o Direito e deve aplicá-lo corretamente.

Analisando o art. 146 do CTN, alguns doutrinadores têm entendido que tal dispositivo representa uma garantia ao sujeito passivo, para não restar sujeito a revisões de lançamento em virtude de mudanças de entendimentos exarados pelo Fisco relacionados à norma jurídica mais adequada ao caso.

<sup>431</sup> *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 274-275.

<sup>432</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 811.

Não autorizam, assim, a revisão de ofício do fato jurídico tributário, eventuais erros de direito<sup>433</sup> cometidos no lançamento anterior, para a adoção de um novo critério de interpretação da lei ou de ato normativo.

Deve, pois, o Fisco “[...] arcar com o ônus da aplicação do critério jurídico inapropriado ao lançamento, por força do art. 146 do CTN, de acordo com ensinamentos de SACHA CALMON NAVARRO COELHO”<sup>434</sup>.

O CARF já enfrentou este tema diversas vezes, sempre apontando pela impossibilidade de revisão do lançamento sob o fundamento de erro de direito, bem como pela alteração do critério jurídico:

[...] DIPI - RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO - VERDADE MATERIAL - ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE - Não se faz possível a retificação oficiosa da Declaração de Rendimentos, com fulcro na supremacia da verdade material, se a empresa declarante tiver praticado erro de direito insanável. Entendimento que se faz firme, em especial, quando ausentes elementos de instrução que possam apontar quais valores de bases estimadas mensais deveriam ter sido declarados pelo contribuinte, em lugar das inviáveis cifras negativas.<sup>435</sup>

<sup>433</sup> HUGO DE BRITO MACHADO, do qual discordamos, sustenta a revisibilidade do lançamento em face de erro quer de fato, quer de direito: “O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, que no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode e mais que isto, o lançamento deve ser revisto. [...] Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. [...] Tendo em vista o que terminamos de expor, são indúvidas as seguintes conclusões: 1ª. O erro de direito não se confunde com a mudança de critério jurídico. 2ª. Em face de erro, quer de fato quer de direito a autoridade administrativa pode, ou melhor, deve proceder a revisão do lançamento tributário. 3ª. A mudança de critério jurídico, pelo contrário, não autoriza a revisão do lançamento. (Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 23-24, 1983, p. 250-251).

<sup>434</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012, p. 71.

<sup>435</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1803-00.338 do Processo nº 10920.001112/2007-34*. Relator: Walter Adolfo Maresch. Julgamento: 12 jun. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: 16 ago. 2012.

Destarte, somente o erro de fato fundamenta a revisão de lançamento, sujeitando-o a uma possível alteração pelo Fisco no exercício do controle de legalidade de seus atos, conforme se comprova pelos precedentes citados a seguir:

Processo civil. Tributário. IPTU. Diferença no padrão de acabamento do imóvel. Revisão do lançamento. Possibilidade. Erro de fato. Caracterização. Art. 149, inciso VIII, do CTN. Recurso repetitivo julgado. Resp 1130545/RJ. [...] 3. Pela leitura do trecho acima, verifica-se que o lançamento original reportou-se a um padrão de acabamento diferente da realidade, o que ensejou posterior retificação dos dados, hipótese que se enquadra no disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN, razão pela qual conclui-se pela higidez da revisão do lançamento tributário. 4. Dessa forma, como o lançamento complementar decorreu de um verdadeiro erro de fato, qual seja, erro no padrão do acabamento do imóvel, possível a revisão do lançamento tributário (artigo 149, inciso VIII, do CTN). 5. No REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se o posicionamento acima exposto. 6. Agravo regimental não provido.<sup>436</sup>

O vício quanto à valoração do imóvel é erro de fato, que pode ser revisto durante o prazo decadencial, nos termos do art. 149, VIII, do CTN. 13. Se, após a avaliação inicial em R\$ 1.464.196,82, a autoridade administrativa soube da anterior alienação da outra metade do imóvel por mais que o dobro do preço (R\$ 3.146.000,00), nada impede que o Fisco retifique o lançamento.<sup>437</sup>

Mas, nos dizeres de ALBERTO XAVIER, não é qualquer erro de fato que autoriza a prática de novo lançamento, mas somente aquele que diz respeito a fato não conhecido a época do lançamento, com fulcro no inciso VIII do artigo 149 do CTN:

O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no

<sup>436</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 30272/MG*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 20 out. 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 27 out. 2011.

<sup>437</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.143.625/MS*. Relator: Herman Benjamin. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: 11 dez. 2009.

artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se “fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior” (inciso VIII).

Significa isto que, se só pode haver revisão pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados.<sup>438</sup>

Tal posição foi corroborada pelo Superior Tribunal de Justiça:

[...] 3. Pela leitura do trecho acima, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, o que ensejou posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN, razão pela qual conclui-se pela higidez da revisão do lançamento tributário. 4. Dessa forma, como o lançamento complementar decorreu de um verdadeiro erro de fato, qual seja, erro na área do imóvel, possível a revisão do lançamento tributário (artigo 149, inciso VIII, do CTN).<sup>439</sup>

Porém, no tocante à possibilidade de alteração do lançamento mediante revisão de ofício sob o fundamento de erro de fato, referida revisão está limitada ao prazo decadencial, ou seja, o Fisco deve levar em conta, a caducidade do próprio direito de lançar os impostos, nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN<sup>440</sup>:

Pelo exposto, em nossa opinião, não se admite a revisão do lançamento que tenha sido motivado pela modificação de critério jurídico anteriormente adotado para sua prática ou por erro de direito, limitando-se a revisão ao erro de fato que não era do conhecimento da autoridade administrativa tributária.

<sup>438</sup> *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 269-270.

<sup>439</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.241.514/RJ (2011/0043873-3)*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: 03 ago. 2010.

<sup>440</sup> Art. 149, § único do CTN: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Em tempo, segundo KAREM JUREIDINI DIAS, “[...] o erro de fato pode, em regra, ser objeto de ajuste pelo julgador administrativo, inclusive com exclusão parcial de crédito tributário, desde que tal ajuste não implique em alteração das feições do crédito tributário, na parte em que mantido”. E a autora, ainda, explica:

Com isto, queremos dizer que não pode ser alterado o fato constituído pelas provas e sua subsunção à norma geral e abstrata apontada desde o lançamento de ofício, na forma como descrito no termo de verificação fiscal.<sup>441</sup>

Além do mais, como bem acentua CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA, o ato administrativo de lançamento produzido com erro de fato ou de direito é norma sujeita a vício de nulidade:

É eivada de vício de nulidade a norma que possui no seu antecedente a descrição de um fato jurídico constituído a partir do exame equivocado das provas (erro de fato), ou que, não obstante seu conceito corresponda ao evento da realidade fenomênica, tenha havido problema de subsunção ao conceito da hipótese da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento (erro de direito)<sup>442</sup>.

Importante, portanto, é a nota de que todas as considerações acerca do erro de fato e erro de direito são úteis na medida em que assinala que os vícios decorrentes do processo de positivação tornam a norma individual e concreta, em nosso caso a norma de lançamento, nula ou anulável.

---

<sup>441</sup> DIAS, Karem Jureidini. O Controle de Legalidade dos Lançamentos que Requalificam Fatos. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 337.

<sup>442</sup> *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 155.

## 5 IDENTIFICAÇÃO DOS VÍCIOS MATERIAIS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1. Considerações Iniciais. 5.2. Definição do conceito de vício material. 5.3. Elementos do ato administrativo e vício material. (5.3.1. Vícios quanto ao conteúdo do ato administrativo de lançamento. 5.3.2. Vícios quanto à motivação do ato administrativo de lançamento). 5.4. Elementos essenciais na construção do lançamento (Art. 142 do CTN) e vício material. (5.4.1. Vícios materiais e critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária. 5.4.1.1. Vício relativo a erro na apuração da base de cálculo). 5.4.1.2. Vício na identificação do sujeito passivo).

### 5.1 Considerações Iniciais

De acordo com exposto desde o início deste trabalho, temos como objetivo oferecer subsídios para que, de maneira segura, possamos identificar e diferenciar os vícios formais ou materiais que podem comprometer o ato administrativo do lançamento tributário, tornando-o defeituoso e, por conseguinte, sujeito à invalidação.

Cumpre, inicialmente, esclarecer que a discussão da questão não se trata de mera filigrana jurídica sem repercussão pragmática. Pelo contrário, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento (vícios formais), as autoridades fiscalizadoras poderão constituir novamente o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN.

A importância da questão já foi retratada no Acórdão nº 2402-001.543 proferido pelo CARF, onde constou:

[...] a discussão do tema é bastante relevante, pois, dependendo da natureza imputada ao defeito encontrado no lançamento, as autoridades fiscalizadoras terão o prazo decadencial “reiniciado” para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inc. II, do CTN. Para que a controvérsia seja devidamente dirimida, deve-se limitar os conceitos de vício formal e material, assim como os motivos que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que

igualmente ensejam a nulidade do lançamento, porém com diferentes efeitos.<sup>443</sup>

De fato, fortes embates têm sido travados, posto que, enquanto os contribuintes e seus procuradores se esforçam em demonstrar que os vícios encontrados no ato de lançamento referem-se a vícios materiais, para não estarem sujeitos a novo lançamento, os representantes do Fisco fazem justamente o contrário, visando obterem nova oportunidade de cobrar o mesmo crédito tributário.

MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TEREZA MARTÍNEZ LÓPEZ já se pronunciaram sobre vício formal e material, firmando seus critérios para proceder à tormentosa distinção:

Neste sentido, o julgador deve proceder ao exame tanto dos vícios de forma do ato como dos vícios materiais. Ambos podem estar sujeitos a sanção de nulidade que lhes retire os efeitos. Nesse contexto, as nulidades podem ser formais em que o defeito é na aplicação da norma processual (obediência aos pressupostos, requisitos e condições dos atos previstos em lei) ou na produção e valoração da prova no processo. Nesse último, o julgador deve examinar a formação (licitude) e o ingresso da prova, as regras da prova, contraditório etc.

As nulidades podem se referir também a vícios materiais relacionados a aplicação da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal ao caso sub-judice), em que os defeitos do ato surgem em razão de errônea aplicação da regra-matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo, bem como na ignorância ou no falso convencimento sobre existência do fato (erro de fato)<sup>444</sup>.

Portanto, a questão é trabalhosa, pois não há conceitos claros na legislação, imperando a ausência de limites exatos de quais defeitos do lançamento tributário podem ser qualificados como vício formal ou vício material.

---

<sup>443</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2402-001.543 do Processo nº 35464.004202/2006-51*. Relatora: Ana Maria Bandeira. Julgamento: 15 mar. 2011. Órgão Julgador: 2ª turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Data de Publicação: 15 mar. 2011.

<sup>444</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 561.

É possível constatar em vários acórdãos prolatados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão extremamente técnico e competente, composto por auditores fiscais e juristas detentores de conhecimento jurídico teórico e prático, o registro da seguinte dúvida:

Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou matéria.<sup>445</sup>

Em nosso entendimento, para que a controvérsia seja devidamente dirimida, é importante delimitar os conceitos de vício formal e material, assim como as razões que dão ensejo ao reconhecimento dessas duas espécies de vícios, que igualmente ensejam a constituição de nulidade do lançamento.

Não obstante a dificuldade destacada, iniciaremos o aprofundamento do estudo, abordando a questão dos vícios materiais do lançamento tributário, salientando que, caso seja identificada essa espécie de defeito no referido ato, será constituída sua nulidade (mediante linguagem competente, qual seja, decisão em processo administrativo ou judicial), sem qualquer possibilidade de correção por parte da Administração Pública.

## **5.2 Definição do conceito de vício material**

Já dissemos que tomamos o lançamento tributário como um ato administrativo, instrumento introdutor de norma individual e concreta no ordenamento jurídico.

Como ato administrativo, o controle da legalidade do lançamento pode ser aferido por meio da análise do perfeito enquadramento de seus elementos e pressupostos ao disposto pela legislação de regência, sob pena de o ato produzido estar eivado de vícios.

---

<sup>445</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013.

Afinal, nas palavras de NICOLA ABBAGNANO, “[...] em sentido, mais geral, vício é a falta ou deficiência de alguma característica que qualquer objeto (no sentido amplo) deveria ter segundo a regra ou a norma que lhe diga respeito”<sup>446</sup>.

Logo, a falta de cumprimento dos requisitos intrínsecos ou extrínsecos do lançamento tributário, implicará na produção de um lançamento viciado, quer por vícios materiais, quer por vícios formais, respectivamente.

Conforme dito, neste primeiro momento, trataremos de casos em que os defeitos do ato administrativo de lançamento encontram-se alojados em dois de seus elementos, quais sejam, motivação e conteúdo. Nestas hipóteses, estaremos diante de um vício material.

Assim, pelo fato de os elementos envolverem aspectos essenciais e internos à estrutura do lançamento, qualquer violação a eles importará na configuração de vício na aplicação da regra de direito material<sup>447</sup>, ou seja, vício material acarretando a nulidade do ato administrativo de lançamento.

Ademais, por estarem relacionados aos aspectos essenciais do lançamento, referidos elementos (motivação e conteúdo) abarcam os critérios que compõem a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, cuja identificação, tanto dos elementos do ato administrativo como dos critérios da RMIT, é possível partir do exame dos enunciados-enunciados<sup>448</sup> da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento tributário.

Afinal, como já anotamos, a motivação consiste na indicação das razões que ensejaram a prática do ato administrativo. É obrigatória, em se tratando dos motivos fixados em lei, a fim de que possa ser adequadamente exercido controle sobre o ato.

---

<sup>446</sup> *Dicionário de filosofia*. Tradução Alfredo Bosi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, s.v. *linguagem-objeto, metalinguagem, s.v. vício*.

<sup>447</sup> Conforme exposto no Capítulo 2, direito material tributário refere-se às normas que regulam os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural.

<sup>448</sup> O enunciado-enunciado consiste no conteúdo veiculado por meio da enunciação.

É, outrossim, a tradução em linguagem competente da ocorrência de um evento e de sua respectiva subsunção à descrição do antecedente da RMIT (afinal, os motivos se perdem no tempo), e deve constar, obrigatoriamente, no enunciado-enunciado da norma individual e concreta introduzida e ato administrativo de lançamento.

Já o conteúdo refere-se à prescrição normativa, identificado como o consequente da norma individual e concreta, englobando sua base de cálculo e alíquota, bem como os sujeitos ativo e passivo, e, por conseguinte, instituindo a relação jurídica tributária.

Assim, sugerimos, como critério objetivo para reconhecimento de um vício no lançamento como vício material, a análise conjugada dos elementos do ato administrativo (conteúdo e motivação) e dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (antecedente: critérios material, temporal e espacial; e consequente: critérios pessoal e quantitativo), todos verificáveis mediante exame do enunciado-enunciado.

Após tal exame, se forem constatadas irregularidades neste tocante, as denominaremos de vícios materiais. Daí a importância de termos estudado tais critérios da regra-matriz de incidência tributária anteriormente<sup>449</sup>.

Sob essa perspectiva, um lançamento será viciado “materialmente” quando a norma por ele introduzida:

- (i) constituir uma relação jurídica tributária em decorrência de um acontecimento diverso daquele descrito na hipótese da RMIT (critérios material, temporal, espacial);
- (ii) constituir uma relação jurídica entre sujeitos diversos daqueles indicados no consequente da RMIT (critério pessoal); ou

---

<sup>449</sup> Segundo a teoria desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 505 et seq.), “[...] são critérios da regra-matriz de incidência na hipótese/antecedente: critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial). No consequente, teremos o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

(iii) calcular o tributo devido utilizando base de cálculo ou alíquota diversa daquelas estipuladas no consequente da RMIT (critério quantitativo).

Neste preciso sentido, cumpre trazer à baila as lições de RENATA ELAINE SILVA:

Uma vez que se referem à conformação do crédito, os vícios materiais dizem respeito à essência do lançamento, melhor dizendo, aos elementos que compõem o fato jurídico e a relação jurídica. Os quais são especialmente:

- (i) Ausência de hipótese de incidência, que corresponde a não comprovação de ocorrência de fato, considerando seus critérios material, espacial e temporal, em conformidade com as provas apresentadas;
- (ii) Erro na formação da base de cálculo;
- (iii) Erro na composição da alíquota aplicável;
- (iv) Erro na composição do valor devido e de penalidade aplicada;
- (v) Erro na composição do sujeito ativo e passivo (note que colocamos como erro formal a falta de qualificação e aqui o erro é na composição, não na mera qualificação), incluindo a atribuição de responsabilidade<sup>450</sup>.

O vício material, por sua vez, assim, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento. Por sua vez, o lançamento nulo por vício material, segundo lições de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, não está sujeito à convalidação:

Inconvalidável, e, sujeito à nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicá-lo, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido tivesse seu conteúdo alterado<sup>451</sup>.

Portanto, o que se quer deixar claro é que a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de problemas nos elementos essenciais e intrínsecos à constituição do ato administrativo de lançamento, ou seja, de um desacerto na aplicação dos critérios da RMIT, seja no antecedente da

<sup>450</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195.

<sup>451</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 131.

norma (“motivação”), seja em seu conseqüente (“conteúdo”), ambos verificáveis no enunciado-enunciado.

### **5.3 Elementos do ato administrativo e vício material**

#### **5.3.1 Vícios quanto ao conteúdo do ato administrativo de lançamento**

De acordo com o que temos anunciado, a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Isso porque o conteúdo está diretamente ligado com o efeito de fazer surgir a obrigação tributária, estabelecendo as relações jurídicas-tributárias (sujeitos ativo e passivo) e com o direito de receber o crédito tributário, bem assim com o dever de quitá-lo.

Assim, quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

E, como tal nulidade diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, que é um elemento intrínseco do lançamento, o lançamento será nulo por vício material:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. DECADÊNCIA. A ausência da descrição dos fatos e da indicação do enquadramento legal determinam a nulidade do ato administrativo de lançamento fora do contexto do vício formal. Hipótese em que não se aplica o prazo do artigo 173, inciso II, do CTN.<sup>452</sup>

---

<sup>452</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2101-001.056 do Processo nº 10875.001377/2005-63*. Relator: Odmir Fernandes. Julgamento: 07 fev. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 07 fev. 2013.

VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.<sup>453</sup>

Algo que vale a pena ser ressaltado é que em algumas situações, os julgadores têm entendido que o vício no conteúdo do lançamento deveria ser enquadrado como vício formal. Tem-se confundido conteúdo com formalidades legais que devem ser cumpridas para a exteriorização do ato administrativo de lançamento.

Isso ocorre porque, para alguns julgadores, quando o agente do Fisco incorre em algumas práticas, tais como: não descrever o fato jurídico tributário corretamente, errar na apuração da base de cálculo, indicar o enquadramento legal equivocadamente, o Fisco, em alguns casos, tem se posicionado no sentido de que formalidades legais estariam sendo descumpridas, e, por isso, o lançamento seria nulo por vício formal.

Ora, formalidades legais não se confundem com o conteúdo, objeto material do lançamento, segundo tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por estar intrinsecamente relacionado com nascimento da obrigação tributária:

Natureza do Vício – Material X Formal. A nulidade existente neste feito não diz respeito à forma do auto de infração, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois os fatos supostamente ocorridos não se enquadra, na norma indicada pela fiscalização. O vício, portanto, é material.<sup>454</sup>

O “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem

---

<sup>453</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2402-003.549 do Processo nº 14367.000020/2009-82*. Relator: Julio Cesar Vieira Gomes. Julgamento: 14 maio 2013. Órgão Julgador. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 03 jul. 2013.

<sup>454</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9202-002.604 do Processo nº 17546.001197/2007-14*. Relator: Gonçalo Bonet Allage. Julgamento: 23 abr. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 20 maio 2013.

o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no consequente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).<sup>455</sup>

Destarte, caso haja erro no conteúdo do ato administrativo de lançamento, descumprindo normas de direito tributário material para a exata para a configuração do fato jurídico tributário, deverá ser constituída a nulidade do ato por vício material.

### 5.3.2 Vícios quanto à motivação do ato administrativo de lançamento

Conforme já dissemos, o processo administrativo Federal é regulado pelo Decreto. 70.235/1972 e subsidiariamente pela aplicação da Lei 9.784/1999, que, em seu art. 50<sup>456</sup>, elenca as situações que, quando presentes, obrigam o agente público a motivar o ato administrativo, inclusive o lançamento, com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos.

Segundo lições de MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES,

[...] a amplitude do alcance desse artigo sobre os atos administrativos não deixa margem a dúvidas: a regra ampla e geral é a de obrigatoriedade de motivação dos atos

<sup>455</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013.

<sup>456</sup> “Art.50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
I - Neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;  
II - Imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;  
III - Decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;  
IV - Dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;  
V - Decidam recursos administrativos;  
VI - Decorram de reexame de ofício;  
VII - Deixem de aplicar Jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;  
VIII - Importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.”

administrativos, com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, pois constitui garantia da legalidade<sup>457</sup>.

Entendemos que a obrigatoriedade de o agente motivar o ato administrativo, na verdade, trata-se de garantia constitucional, decorrente da garantia do devido processo legal e de ampla defesa. Afinal, tais princípios só poderão ser concretizados se o litigante conhecer os fundamentos e os motivos que ensejaram a prática do ato que afetou interesses.

O posicionamento de CLEIDE PREVITALI CAIS corrobora como o afirmado:

A efetiva aplicação do princípio da motivação no curso do processo administração entre o contribuinte e a Fazenda Pública, atenda a garantia do devido processo legal, tanto formalmente, porque resulta do art. 2º da Lei no. 9.784/99, bem assim substancialmente na medida em que possibilita conferir a legalidade ou a ilegalidade da decisão administrativa. Assim, ensejando a adoção das medidas cabíveis pela parte que vier a se entender prejudicada. O princípio da motivação vem assegurado, como critério de estrita observância pela Administração no curso do processo administrativo fiscal, como consta dos incisos VII e VIII, do parágrafo único, do art. 2º. da Lei n. 9.784/99, que lhe obriga indicar os pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, bem como observar as formalidades à garantia dos direitos dos administrados<sup>458</sup>.

Portanto, não há margem para discricionariedade quando se trata de ato vinculado, tal qual o lançamento, no tocante à motivação. Afinal, nas palavras de MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TEREZA MARTINEZ LOPES, “[...] motivar consiste em apresentar as razões por que a autoridade administrativa tomou determinada decisão, e pode consistir em fundamentos de direito e em fatos”<sup>459</sup>.

Contudo, é preciso que se alerte para o imperativo de distinguir o motivo do ato administrativo com a “motivação” feita pela autoridade

<sup>457</sup> Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012, p. 422.

<sup>458</sup> *Processo Tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 237-238.

<sup>459</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LOPES, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 563.

administrativa. O motivo é o suporte fático da motivação ao ser vertido em linguagem competente, para que não se perca no tempo, vez que se refere ao evento.

MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA MARTINEZ LOPES apresentam exemplo elucidativo acerca da distinção entre motivo e motivação:

Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo ou da multa, enquanto a motivação é a demonstração, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência.

Assim, é na motivação que se encontra a descrição, em linguagem competente, dos motivos que fundamentaram a produção do ato de lançamento, a partir das provas apresentadas. Afinal, segundo doutrina de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, “[...] o que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato”<sup>460</sup>. E o professor esclarece:

A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.<sup>461</sup>

Este também é o entendimento do CARF:

A “**motivação**” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). **O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo.** Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma),

<sup>460</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83.

<sup>461</sup> *Ibid.*, loc. cit.

dando ensejo ao fato jurídico-tributário (consequente da norma).<sup>462</sup>

Por conseguinte, como elemento intrínseco ao ato administrativo de lançamento, se constatada a ausência da respectiva motivação ou que ela não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal, sob o argumento de o ato ser nulo.

Tal nulidade deve-se ao fato de o lançamento estar eivado de vício material, ou seja, vício decorrente de problemas na aplicação da RMIT e na comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário (direito material), não sendo, pois, passível de convalidação.

Neste tocante, recorreremos novamente às lições de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>463</sup>.

Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.e., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexos de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.

Neste sentido, destacamos seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Quando o ato administrativo traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, **temos um vício de motivação, um vício material**.<sup>464</sup>

**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. Demonstrado o erro na motivação do lançamento, não**

<sup>462</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013 (grifo nosso).

<sup>463</sup> *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

<sup>464</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2301-003.426 do Processo nº 13888.002450/2008-14*. Relator: Adriano Gonzáles Silvério. Julgamento: 14 mar. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 3ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 27 jun. 2013 (grifo nosso).

**sendo caso de improcedência, deverá o mesmo ser declarado nulo, por vício material.**<sup>465</sup>

Desta última ementa transcrita, pinça-se trecho do voto vencedor, onde há o seguinte esclarecimento:

Especificamente em relação à parte do lançamento correspondente à adição 002, **penso deva ser o lançamento declarado nulo por vício material, visto que a constituição do crédito tributário se deu com erro na motivação, retratado na equivocada qualificação jurídica evidenciada na classificação fiscal adotada pela autoridade aduaneira.**

Paulo de Barros Carvalho defende a existência de uma estrutura lógica traduzida numa regra-matriz tributária. Segundo o insigne professor, há critérios que integram o antecedente da regra-matriz do lançamento, – denominados de critérios material, espacial e temporal –, bem como aqueles que integram seu consequente, – nomeados de critérios pessoal e quantitativo. A classe antecedente identifica o fato jurídico tributário, ao passo que a consequente retrata o aparecimento da relação jurídica tributária. **No caso presente, houve o fato jurídico tributário, mas a relação jurídica tributária foi retratada de forma equivocada.**

Portanto, deixa-se de lado a improcedência do lançamento, optando-se pela declaração de nulidade do mesmo por ser tecnicamente mais adequada ao caso concreto. **E nulidade por vício material, posto que inerente à própria substância do lançamento.**<sup>466</sup>

Contudo, em que pese parecer tranquila a questão, o fato é que foi prolatado (nos autos do Processo nº 12898.000162/200835) o Acórdão nº 2401002.975<sup>467</sup>, julgando nulo o lançamento por vício formal, sob a alegação de falha na motivação, em face de indicação indevida da fundamentação legal.

Demonstrada está a relevância da presente discussão, na medida em que ainda há decisões conflitantes sobre o tema.

<sup>465</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3802-000.899 do Processo nº 10314.003607/2007-46*. Relator: José Fernandes do Nascimento. Julgamento: 20 mar. 2012. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 3ª Seção. Publicação: 20 mar. 2012 (grifo nosso).

<sup>466</sup> Ibid. (grifo nosso).

<sup>467</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2401-002.975 do Processo nº 12898.000162/2008-35*. Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Julgamento: 16 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 09 ago. 2013.

Assim, em caso análogo ao retromencionado, o Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de forma acertada, negou provimento ao Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional, nos autos do Processo nº 17546.001197/200714<sup>468</sup>.

E o fez sob o fundamento de que a ausência de correlação entre a conduta praticada pelo contribuinte e a norma legal indicada como infringida desrespeita princípio da motivação do ato administrativo.

Neste caso, segundo o julgador, “[...] a nulidade não diz respeito à forma do auto de infração, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois os fatos supostamente ocorridos não se enquadrariam na norma indicada pela fiscalização como infringida”.

Assim, a indicação equivocada do dispositivo legal tido por descumprido pelo sujeito passivo, caracterizando erro na motivação do ato, continua o julgador, “[...] ofende os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, além de violar o artigo 142 do CTN, sendo causa de nulidade do lançamento”.

A ementa do acórdão em apreço restou assim redigida:

[...] NATUREZA DO VÍCIO MATERIAL X FORMAL. A nulidade existente neste feito não diz respeito à forma do auto de infração, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois os fatos supostamente ocorridos não se enquadram na norma indicada pela fiscalização como infringida. O vício, portanto, é material.<sup>469</sup>

E de fato, conforme já explicamos, caso haja algum erro na motivação, por se referir a um dos elementos intrínsecos do ato administrativo, a nulidade a ser constituída será a material, por impedir que o sujeito passivo possa defender-se adequadamente da exigência fiscal que fora imputada.

---

<sup>468</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9202-002.604 do Processo nº 17546.001197/2007-14*. Relator: Gonçalo Bonet Allage. Julgamento: 23 abr. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 20 maio 2013.

<sup>469</sup> Ibid.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ, ao analisar a consequência da falta de prova no lançamento tributário (ausência ou equívoco na motivação), ensina que,

Na hipótese de ser expedido ato de lançamento ou de aplicação de penalidade sem que os fatos jurídicos relatados encontrem suporte na linguagem das provas, referido ato estará maculado de *motivação*, um dos elementos intrínsecos do ato administrativo. [...] sendo o lançamento ou ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente<sup>470</sup>.

Ademais, o exame da motivação também é útil para identificação de possíveis erros de fato e de direito que podem ocorrer no decorrer da produção do ato de lançamento.

Isso porque, como tais defeitos, seja o erro de fato (equívoco na apreciação e relato das provas), seja o erro de direito (descompasso na subsunção da norma geral e abstrata), quando existentes, constam da motivação e são verificáveis mediante exame do enunciado-enunciados ato administrativo.

Deste modo, entendemos que, mediante a análise da motivação (antecedente da norma) do ato administrativo, é possível a constatação de existência de erro de fato ou de direito no lançamento, que podem culminar em sua nulidade, conforme acentua CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA:

É evitada de vício de nulidade a norma que possui no antecedente a descrição de um fato jurídico constituído a partir do exame equivocado das provas (erro de fato), ou que, não obstante seu conceito corresponda ao evento da realidade fenomênica, tenha havido problema de subsunção ao conceito da hipótese da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento (erro de direito).

Isso porque, em ambos os casos, houve desobediência às normas de direito tributário material [...]. Estes defeitos do lançamento são percebidos pelo exame da motivação, antecedente da norma na qual se declara a realização do

---

<sup>470</sup> A prova do direito tributário. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 296-298.

evento ocorrido na realidade fenomênica e a subsunção à hipótese geral e abstrata.

Outrossim, a teor da doutrina e jurisprudência analisadas, ficou claro que a ausência de motivação do ato administrativo de lançamento, ou mesmo sua deficiência, acaba por dificultar a defesa do sujeito passivo, ante o desconhecimento dos motivos de fato e de direito que abalizaram a produção do referido ato.

Por sua vez, tal fato caracteriza cerceamento do direito de defesa do contribuinte, implicando na anulação do lançamento por vício material, posto ser a motivação um aspecto essencial para a formação do ato administrativo, sem possibilidade de ser corrigido.

#### **5.4 Controle de legalidade do ato administrativo de lançamento e o disposto no art. 142 do CTN**

De acordo com o que já observamos, são requisitos do ato de lançamento a enunciação do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo e a determinação do tributo devido, nos termos do art. 142 do CTN:

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.

Tais atos fazem parte do lançamento e influenciam na formação dos seus elementos materiais/intrínsecos, sem os quais não haverá a constituição do crédito tributário isenta de qualquer nulidade.

Destarte, caso a produção desses elementos seja feita de forma equivocada, o lançamento resultante não estará revestido com os requisitos básicos inerentes à “construção” do ato, importando na existência de um vício material.

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento<sup>471</sup>, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Assim, restará configurado vício material quando houver equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN, o que abrange desacertos na RMIT, consoante entendimento do CARF:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização [...]<sup>472</sup>

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL. No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, por ter sido demonstrada a cessão de mão-de-obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável.<sup>473</sup>

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e EDUARDO JUNQUEIRA COELHO corroboram para o entendimento da questão com suas lições, sempre claras e objetivas:

A forma jurídica adotada para a exigência do crédito tributário, como dito, é o lançamento. Os vícios do lançamento, ditos substanciais ou materiais, ao retratar a relação jurídica substantiva, referem-se à inobservância de algum dos

<sup>471</sup> A questão de vício no conteúdo do ato administrativo de lançamento já foi amplamente abordada.

<sup>472</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 192-00.015 do Processo nº 13749.000603/2003-61*. Relator: Marcus Aurelio Caetano Lourenço. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial da 2ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação 08 set. 2008.

<sup>473</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9202-002.732 do Processo nº 36660.000329/2007-29*. Relator: Elias Sampaio Freire. Julgamento: Órgão Julgador: 11 jun. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 24 jul. 2013.

requisitos previstos no art. 142 do CTN, os quais dizem respeito aos aspectos da norma tributária de direito material situados em seu antecedente (aspectos material, pessoal, espacial e temporal) e no consequente (aspectos pessoal, quantitativo, como, onde e quando pagar). Estes devem ser declarados de ofício e *levam à nulidade do lançamento por vício material (substancial), impondo a feitura de novo lançamento*, para extirpar o vício original, se não decaído o direito da Fazenda, de modo a adequá-lo aos fatos e às normas jurídicas. Enquadram-se nessa hipótese os lançamentos não devidamente fundamentados ou sem fundamentação e aqueles cujo objeto ou conteúdo, não seja de natureza tributária, não seja pertinente ao tributo que se pretende exigir ou não apresente liame lógico com o motivo da autuação, as razões de fato e de direito que sustentam a tributação. A insuficiência da descrição do fato gerador ou dos demais fatos relevantes à tributação, bem como da capitulação legal, não permitindo a clara demonstração da materialização da hipótese de incidência, são exemplos de vícios materiais que devem ser declarados de ofício<sup>474</sup>.

Destarte, a inobservância do preconizado pelo art. 142 do CTN tornará defeituosa a formação do lançamento, por estar relacionado com a produção da norma individual e concreta e preenchimento dos critérios da regra-matriz de incidência em face do que ela prevê.

E, por tratar-se de elementos essenciais para a composição do crédito tributário e instauração da relação jurídico-tributária, restará caracterizada a existência de vício de natureza material.

#### **5.4.1 Vícios materiais e critérios da regra-matriz de incidência tributária**

Como já visto, a regra-matriz de incidência tributária prevê em sua hipótese (antecedente) um acontecimento, que, caso se realize, ensejará o dever de pagar tributo, em determinado tempo e espaço.

No consequente da RMIT, encontraremos as condições de como deve ser cumprido tal dever, mediante estipulação dos critérios para cômputo

---

<sup>474</sup> Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012, p. 80.

da prestação (base de cálculo e alíquota) e indicação dos sujeitos passivo e ativo, para composição da relação-jurídica.

Destarte, caso o antecedente e o consequente da norma introduzida pelo ato administrativo de lançamento não se subsumam ao prescrito na RMIT, o lançamento será considerado irregular e sua nulidade material deverá ser constituída.

Os vícios do lançamento, ditos materiais, ao retratar a relação jurídica, referem-se à inobservância de algum dos requisitos previstos no art. 142 do CTN, os quais dizem respeito aos aspectos da norma tributária de direito material situados em seu antecedente (aspectos material, pessoal, espacial e temporal) e no consequente (aspectos pessoal, quantitativo).

A título de exemplo, passaremos à seguinte análise: erro na apuração da base de cálculo (critério quantitativo) e erro na indicação do sujeito passivo (critério pessoal).

#### **5.4.1.1 Vício relativo a erro na apuração da base de cálculo**

O ato administrativo do lançamento para ser produzido e inserido no ordenamento jurídico, sem nenhum vício material, deve atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais está o de "calcular o montante do tributo devido".

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, a base de cálculo

[...] é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destinam primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida, e c) confirmar, infirmar ou

afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.<sup>475</sup>

Assim, como uma das funções da base de cálculo é a composição correta da determinação do valor devido, sempre que for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência, *in casu*, critério quantitativo, e, aqueles informados no lançamento, haverá vício material na formação do ato administrativo.

E, conforme já foi dito, vícios materiais do lançamento refletem-se nos elementos do ato administrativo. No caso de erro na apuração de base de cálculo, o elemento atingido é o conteúdo do lançamento, que tem como efeito imediato fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o sujeito passivo o dever de pagá-lo.

Havendo defeito nos elementos de constituição do lançamento, ou seja, na aplicação da regra-matriz de incidência tributária (direito material), especificamente no que tange ao critério quantitativo (base de cálculo), o ato administrativo será nulo por vício material.

Neste sentido, têm sido as decisões proferidas pelos tribunais. Como exemplo, citamos:

NULIDADE VÍCIO MATERIAL. ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração.<sup>476</sup>

No entanto, nem é sempre é simples a diferenciação entre vício formal e material, ainda que no tocante a erro cometido na apuração da base de cálculo do lançamento. A seguir, narraremos equívoco ocorrido em primeira

---

<sup>475</sup> *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 395.

<sup>476</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 192-00.015 do Processo nº 13749.000603/2003-61*. Relator: Marcus Aurelio Caetano Lourenço. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial da 2ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação 08 set. 2008.

instância, cuja situação foi revertida em favor do contribuinte, após o julgamento do recurso de ofício, em cumprimento ao que determina a legislação de regência.

Pois bem! Nos autos do Processo nº 10240.000205/98-85, a DRJ/Belém-PA entendeu tratar-se de lançamento eivado de vício formal, ante a transformação do fato gerador e do período de incidência de mensal para anual, levada a efeito pelo Fisco, sob o argumento de que ocorrera alteração de forma ilegal no cômputo da base de cálculo do imposto exigido, desatendendo aos requisitos de forma aplicáveis à hipótese.

Ocorre que o CARF, ao julgar o Recurso de Ofício, percebeu que, na verdade, a nulidade não decorreria de vício formal, mas, sim, de vício material,

[...] em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido no dimensionamento do fato gerador e no período de incidência do imposto, que se dá sobre bases mensais, enquanto que o lançamento se deu sobre bases anuais, refletindo-se, conseqüentemente, no montante do tributo devido.<sup>477</sup>

Assim, em virtude da existência de vício, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), caracteriza-se, destarte, vício material.

Vale a conferência do acórdão prolatado nos autos mencionados anteriormente:

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja

---

<sup>477</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 107-06757 do Processo nº 10240.000205/98-85*. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 22 ago. 2002. Órgão Julgador: 7ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 22 ago. 2002.

delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.<sup>478</sup>

Como outro exemplo para demonstrar a dificuldade de diferenciação entre vício material e formal, citamos o Processo nº 10611.001155/2002-07, onde em primeira instância foi constituída a nulidade de lançamento por vício formal, todavia, a decisão foi reformada pelo CARF, que entendeu tratar-se, em verdade, de vício material. Senão veja-se.

Segundo a narrativa dos fatos, houve lançamento de ofício para a cobrança do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Importados, multa de mora e juros (08/04/1996 a 12/03/1998), em decorrência de alegado descumprimento de obrigações ao regime aduaneiro de *drawback*.

O contribuinte, por sua vez, apresentou impugnação e a 7ª Turma da DRJ-Fortaleza, ao apreciá-la, por voto de qualidade, entendeu que o lançamento estava inquinado de vício formal, ante a constatação de inexatidão no tocante à determinação da base de cálculo.

Assim, devido a erro na metodologia utilizada pela fiscalização para apurar a base de cálculo, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 teria sido desrespeitado, implicando, supostamente, em nulidade do lançamento por vício formal devido ao não cumprimento de formalidades necessárias à formação do ato administrativo.

Referido erro foi assim descrito pelo acórdão do CARF:

Em suma, seja utilização do critério “valor” (e não “quantidade”) para a apuração do percentual de inadimplência em desarmonia com o regime aduaneiro de drawback-suspensão, seja metodologia adota para incidência de impostos de importação em decorrência da glosa nas exportações (utilização de um percentual de “5014%” sobre todas as importações, ao invés do método “PEPS”), temos como consequência a apuração incorreta da base de cálculo, o que

---

<sup>478</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 107-06757 do Processo nº 10240.000205/98-85. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 22 ago. 2002. Órgão Julgador: 7ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 22 ago. 2002.

macula o ato administrativo de lançamento devendo ser declarada sua nulidade.<sup>479</sup>

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao apreciar o Recurso Ofício, concordou que ficou comprovado vício na apuração de base de cálculo.

Contudo, entendeu que, na verdade, se tratava não de vício formal, mas, sim, de nulidade referente a vício material, por referir-se a vício ocorrido em critério da RMIT (conteúdo), elemento essencial para a produção do ato administrativo de lançamento e nascimento da obrigação tributária, de acordo com art. 142 do CTN.

Assim, no caso em tela, em função do erro na apuração da base de cálculo, restou configurado um “defeito” no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu consequente – no aspecto quantitativo (base de cálculo), maculando o lançamento –, devendo ser constituída por vício material, conforme decisões recentes do CARF:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. A nulidade do lançamento, por vício material decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”).

[...] Erro na apuração da base de cálculo configura “defeito” no enunciado da norma individual da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mas precisamente em seu consequente – no aspecto quantitativo, maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material [...].<sup>480</sup>

ALBERTO XAVIER, analisando a questão, afirmou que, em verdade, a inclusão indevida de algum elemento na base de cálculo, “[...] é uma questão

<sup>479</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013.

<sup>480</sup> Ibid..

que respeita ao próprio *conteúdo* do ato administrativo de lançamento”<sup>481</sup>, elemento intrínseco e essencial à formação ato administrativo.

E, como já vimos, quando, na produção do ato administrativo de lançamento, houver equívoco em qualquer um de seus elementos internos (*in casu* erro no conteúdo), por se tratar de elemento essencial para a exata determinação do fato jurídico tributário, caracterizar-se-á nulidade do ato por vício material.

O “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no consequente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).<sup>482</sup>

Portanto, havendo erro na apuração da base de cálculo, configurada estará a nulidade do lançamento por vício material, sem qualquer possibilidade de refazimento do ato administrativo, decorrente de um desacerto na aplicação da RMIT em seu consequente, mais especificamente no critério quantitativo (base de cálculo), possível de ser examinado no enunciado-enunciado do lançamento.

#### 5.4.1.2 Vício na identificação do sujeito passivo

Ao estudarmos os critérios da regra-matriz de incidência, mais especificamente o critério pessoal, vimos que sujeito passivo da relação

<sup>481</sup> O conceito de “vício formal” do art. 173, III, do Código Tributário Nacional e o prazo de decadência do direito ao novo lançamento realizado em substituição de lançamento anterior parcialmente anulado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 207, dez. 2012, p. 9.

<sup>482</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013.

jurídica tributária é a pessoa, física ou jurídica, “[...] de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”<sup>483</sup>.

Segundo art. 142 do CTN, a identificação do sujeito passivo é uma das providências necessárias com vistas à constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, conforme amplamente demonstrado nos itens 5.4 e 5.4.1.

Dessa forma, é inquestionável que a correta identificação do sujeito passivo é condição *sine qua non* para que o procedimento fiscal de autuação/lançamento não seja invalidado.

Logo, por se tratar de elemento essencial para constituição da relação jurídico-tributária e, por conseguinte, da própria exigência do cumprimento da obrigação fiscal, o descompasso entre o critério pessoal da regra-matriz de incidência e o sujeito passivo definido na norma individual e concreta que constitui o crédito tributário implicará em nulidade do ato administrativo de lançamento.

E, como o erro na identificação do sujeito caracteriza infringência de normas de direito tributário material, o lançamento restará eivado de vício material, o que impossibilita sua convalidação mediante o refazimento do ato, não sendo, deste modo, caso de aplicação do art. 173, II do CTN.

As decisões proferidas pelo CARF são praticamente uníssonas neste sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE VÍCIO FORMAL LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA [...]. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não

---

<sup>483</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 367.

permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN<sup>484</sup>.

IRPJ — ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA — O erro de identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento.<sup>485</sup>

#### 5.4.1.2.1 Vício na identificação do sujeito passivo e a Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013.

De acordo com o temos defendido, trata-se de vício material acarretando a anulação do lançamento sem possibilidade de convalidação, o defeito relativo a elemento essencial ao ato administrativo, por se tratar de violação ao direito tributário material.

Nesse desiderato, quando a questão aparentava estar resolvida, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, em 8 de março de 2013, aprovou a Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013, cujo teor foi assim ementado:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. **A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.** Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz

<sup>484</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 108-08.174 do Processo nº 11618.001634/2004-80*. Relator: Nelson Lóssó Filho. Julgamento: 23 fev. 2005. Órgão Julgador: 8ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 23 fev. 2005.

Do referido acórdão, transcreve-se trecho esclarecedor: “O erro na identificação do sujeito passivo traduz-se em um vício material, que também vicia o lançamento, mas tem efeitos distintos do vício formal na possibilidade futura de renovação do mesmo, porque este gera uma nulidade absoluta. Portanto, *data venia*, não vislumbro que o fato apontado pelos julgadores de primeira instância seja caracterizador da nulidade dos lançamentos por vício formal, geraria, isto sim, se provado, a nulidade absoluta das exigências, não lhes sendo aplicada a regra especial de contagem do prazo de decadência prevista no art. 173, II, do CTN”.

<sup>485</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 01-05.813 do Processo nº 11080.007081/2002-12*. Relator: José Carlos Passuello. Julgamento: 14 abr. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Publicação: 14 abr. 2008.

de incidência que configure erro de direito é vício material. Despacho de Aprovação Cosit nº 9.<sup>486</sup>

Destarte, com o suposto objetivo de esclarecimento de dúvidas internas em seu âmbito, a Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013 acabou por veicular equivocada orientação, na medida em que afirmou ser formal o vício decorrente de erro de fato na identificação do sujeito passivo.

Ora, não há como concordar com esta parte da mencionada Solução de Consulta Interna, vez que o que se percebe é que a Receita Federal tenta estabelecer tipos diferentes de erros na identificação do sujeito passivo e, com isso, impor consequências diferentes.

Isso porque, em se tratando de vício formal, o Fisco terá oportunidade e efetuar outro lançamento, nos termos do art. 173, II, a despeito de ter sido ele próprio o responsável pelo defeito ocorrido na produção do ato administrativo.

Mas, a questão é que, em nosso modo de ver, o erro de fato não coincide, necessariamente, com vício formal, como o Fisco quis fazer parecer, podendo implicar também em vício material, o que acarretaria a obrigatoriedade de constituição da nulidade do lançamento, sem possibilidade de sua convalidação.

Deste modo, o vício material pode decorrer tanto do erro de fato ou de direito, por exemplo, erro na interpretação que culmine aplicação de alíquota diferente, erro na identificação de sujeito passivo (erro de direito) ou indicação de fato tributável (erro de fato).

Assim, como bem acentua CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA, o ato administrativo de lançamento produzido com erro de fato ou de direito é norma sujeita a vício de nulidade, *in casu*, material:

---

<sup>486</sup> BRASIL. Receita Federal. *Solução de Consulta Interna nº 1 – Cosit, de 15 de janeiro de 2013*. Contribuições previdenciárias. Produção rural. Subrogação. Medida judicial. Decisão: 14 mar. 2013. Publicação: 14 mar. 2013 (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2013/Cosit/SCICosit012013.pdf>>. Acesso em: 17 maio 2013 (grifo nosso).

É eivada de vício de nulidade a norma que possui no seu antecedente a descrição de um fato jurídico constituído a partir do exame equivocado das provas (erro de fato), ou que, não obstante seu conceito corresponda ao evento da realidade fenomênica, tenha havido problema de subsunção ao conceito da hipótese da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento (erro de direito)<sup>487</sup>.

MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TEREZA MARTÍNEZ LÓPEZ também partilham do entendimento que o vício material no lançamento pode ser decorrente tanto do erro de fato quanto do erro de direito:

Neste contexto, as nulidades podem ser formais em que o defeito é na aplicação da norma processual [...] ou na produção e valoração da prova no processo. [...] As nulidades podem se referir também a vícios materiais relacionados da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal ao caso sub-judice), em que os defeitos do ato surgem em razão de errônea aplicação da regra-matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo), bem como na ignorância ou no falso conhecimento sobre a existência do fato (erro de fato).

Em verdade, os vícios formais, *a priori*, dizem respeito, como a denominação mesmo indica, a problemas de formalidades do lançamento (identificados na enunciação-enunciada) e não a erro na constituição do crédito, incluindo-se aí a identificação do sujeito passivo, conforme disposições constantes do art. 142 do CTN (verificáveis no enunciado-enunciado).

Ora, formalidades legais não se confundem com o conteúdo, objeto material do lançamento, por este estar intrinsecamente relacionado com nascimento da obrigação tributária. O conteúdo, conforme já explicamos, refere-se à prescrição normativa identificada como o consequente da norma individual e concreta.

E, conseqüentemente, havendo equívoco no conteúdo do lançamento, o qual se relaciona com a existência dos elementos da obrigação tributária (englobando base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, enfim,

---

<sup>487</sup> Lançamento Tributário e sua Invalidação. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 155.

e, instituindo a relação jurídica tributária), nos termos do art. 142 do CTN, o ato será nulo por vício material, não podendo ser refeito.

Essas são as lições de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

Inconvalidável, e, sujeito à nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicá-lo, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido tivesse seu conteúdo alterado.<sup>488</sup>

Destarte, quando houver erro na identificação do sujeito passivo da obrigação, significa dizer que a norma individual e concreta foi produzida, pelo menos no tocante ao critério pessoal, em desacordo com a respectiva RMIT.

Isso nos faz considerar que o defeito em discussão trata de um erro de direito, ou seja, um problema internormativo entre a norma geral e abstrata (norma de competência) e a norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, e não erro de fato, como quis fazer parecer o Fisco.

Afinal, o erro de fato somente se configura quando há a construção linguística equivocada do evento, referindo-se a descompasso entre as provas e a norma individual e concreta produzida; por conseguinte, um problema intranormativo.

Já tratamos em capítulos anteriores sobre os erros de fato e de direito, mas convém transcrevermos, ainda, o que doutrina TACIO LACERDA GAMA, por se aplicar como luva à questão:

[...] assim, o erro de direito e erro de fato designam, respectivamente, incompatibilidade da norma individual e concreta com a norma que lhe serve de fundamento; e incompatibilidade da norma individual e concreta com a linguagem das provas. No primeiro caso, a norma viola a competência. No segundo, a violação é indireta, pois a norma constitui fato diverso daquele que era para ser constituído. Num caso, o problema é internormativo e se comprova mediante o confronto entre normas. Já no outro, o problema é interno à norma individual e concreta e se comprova

---

<sup>488</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 131.

confrontando as provas, relativas ao fato, com a descrição feita no antecedente da norma.<sup>489</sup>

Desta forma, entendemos que a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária é elemento indispensável para a legalidade do ato administrativo de lançamento (conforme já demonstrado), sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Por conseguinte, havendo erro em tal elemento, o lançamento restará maculado por vício material, e não meramente formal, cuja nulidade deverá ser constituída, consoante têm decidido nossos tribunais:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.<sup>490</sup>

VÍCIO MATERIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Ocorre vício material quando não preenchidos corretamente os requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional.<sup>491</sup>

Por todo o exposto, é de clareza meridiana, portanto, que erro de identificação do sujeito passivo não se traduz em vício formal do lançamento. Ora, vício formal é aquele que não interfere nos elementos da constituição da exigência, nem tão pouco na formação da relação jurídico-tributária, indo de encontro com os casos em há erro na identificação do sujeito passivo.

---

<sup>489</sup> *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 355-356.

<sup>490</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão n.º 19200-015 do Processo n.º 13749.000603/2003-61*. Relator: Sidney Ferro Barros. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Publicação: 14 out. 2008.

<sup>491</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão n.º 2403-001.871 do Processo n.º 10911.000311/2007-34*. Relator: Marcelo Magalhaes Peixoto. Julgamento: 19 fev. 2013. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 15 jul. 2013.

Neste sentido, transcrevemos a decisão a seguir:

Nulidade – Vício Formal – Lançamento Fiscal com Alegado Erro de Identificação do Sujeito Passivo – Inexistência. Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro de identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.<sup>492</sup>

Em tempo, como se trata de desajuste referente aos critérios da regra-matriz de incidência tributária, não há se falar em vício formal, posto que o erro na identificação do sujeito passivo refere-se à parte integrante do enunciado-enunciado, e não da enunciação-enunciada do ato normativo, conforme já dissemos.

Exatamente neste mesmo sentido, transcreve-se decisão do CARF:

VÍCIO FORMAL - Não configura vício formal o erro na identificação do sujeito passivo, pois este pertence ao núcleo da regra matriz de incidência e o equivoco em sua identificação configura vicio substancial, não sendo aplicável o inciso II do art. 173 do CTN.<sup>493</sup>

Em suma, deve ficar claro que, ocorrendo indicação equivocada do sujeito passivo, haverá, por consequência, errônea aplicação da regra-matriz de incidência tributária no tocante ao critério pessoal (problema de subsunção), devendo, neste caso, ser adotada a providência de anular lançamento por vício

<sup>492</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 108-08.174 do Processo nº 11618.001634/2004-80*. Relator: Nelson Lósso Filho. Julgamento: 23 fev. 2005. Órgão Julgador: 8ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 23 fev. 2005.

<sup>493</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 105-17.139 do Processo nº 18471.000162/2007-41*. Relator: Marcos Rodrigues de Mello. Julgamento: 13 ago. 2008. Órgão Julgador: 5ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 13 ago. 2008.

material, independentemente das aberrações criadas pelo Fisco, tal qual Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013.<sup>494</sup>

---

<sup>494</sup> Salienta-se que a dita Solução de Consulta Interna Cosit 8/2013 não é vinculante; contudo, como veicula diretrizes ao Fisco, acaba por influenciar, de certa forma, fiscais e julgadores.

## **6 IDENTIFICAÇÃO DOS VÍCIOS FORMAIS NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

### **6.1 Definição do conceito de vício formal e sua relação com os pressupostos do ato administrativo de lançamento**

Os pressupostos do ato administrativo, assim como seus elementos, são fundamentais para o reconhecimento da legalidade do lançamento. Contudo, os pressupostos, ao contrário dos elementos do ato administrativo, consistem aspectos externos ao ato e alguns deles são precedentes à própria expedição.

Como pressupostos do ato administrativo, temos: a competência, o motivo, a formalidades procedimentais, a finalidade e a causa e podem ser verificáveis tanto na enunciação-enunciada (competência e formalidades procedimentais), como no enunciado-enunciado, por terem relação com os elementos do ato administrativo (motivo, finalidade e causa<sup>495</sup>), conforme explicado anteriormente.

Neste momento, interessam-nos os pressupostos cujas marcas são encontradas na enunciação-enunciada, ou seja, a competência e formalidades procedimentais, por fazerem parte do processo de produção do ato administrativo de lançamento.

A competência diz respeito ao sujeito produtor do ato. Trata-se do agente público investido de competência específica para produção do ato administrativo. Já as formalidades procedimentais são os requisitos formais necessários para a confecção do lançamento tributário.

Portanto, por se tratarem de aspectos formais e extrínsecos ao ato administrativo de lançamento, tanto a competência quanto as formalidades

---

<sup>495</sup> O motivo, ocorrido no mundo fenomênico, uma vez vertido em linguagem competente, integra a motivação como o próprio fato jurídico tributário do ato administrativo de lançamento tributário. A causa do lançamento e a relação entre o motivo do ato e seu conteúdo. A finalidade é o que se pretende com a imposição tributária.

procedimentais, são normas pertencentes ao direito tributário formal e, como dito, são verificáveis na enunciação-enunciada.

Logo, mediante a análise de tais marcas, é possível verificar a regularidade no processo de produção da norma individual e concreta introduzida no sistema pelo ato administrativo de lançamento.

Caso sejam constatadas falhas no aludido ato, elas serão decorrentes de violação ao direito tributário formal e acarretarão a anulação do ato administrativo por vício formal, todavia, com possibilidade de sua reconstituição por meio de novo lançamento, conforme teor do art. 173, II do CTN.

Ante tais ponderações, adotamos como critério para a identificação de vícios formais do lançamento, cuja consequência é a constituição de sua anulação, o exame das marcas da enunciação-enunciação do ato administrativo, visando à constatação de possíveis defeitos, no tocante às formalidades essenciais para sua criação e ao sujeito competente para expedir-lo.

Deste modo, quanto à definição do conceito de vício formal, pode-se dizer que tal defeito se caracteriza quando o ato administrativo de lançamento foi produzido por sujeito incompetente ou sua produção não obedeceu as formalidades extrínsecas e indispensáveis para tanto.

Cabe ressaltar que, ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, também estabelece que o vício formal é “[...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Neste sentido, as ementas transcritas a seguir são esclarecedoras, sendo a primeira alusiva à competência do agente e a seguinte às formalidades exigidas em lei para a produção do lançamento:

PROCESSUAL - LANÇAMENTO - VICIO FORMAL - NULIDADE - É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.<sup>496</sup>

NULIDADE – AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS. O ato administrativo deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.<sup>497</sup>

Tais decisões vão ao encontro do posicionamento doutrinário no sentido de que “[...] o vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzido no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal”<sup>498</sup>.

Nesse desiderato, RENATA ELAINE SILVA acentua que “[...] o vício formal é o erro de forma, de processo, na construção do lançamento”<sup>499</sup>. E, lembrando que o processo de elaboração do lançamento inicia-se na fase de fiscalização e prossegue até a regular notificação, a autora lista alguns defeitos que podem ser considerados vícios formais e que autorizam a realização de novo lançamento quando anulados, no termos do art. 173, II do CTN:

- (i) Ausência de documento escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo sobre a obrigação tributária da realização do procedimento de fiscalização;

<sup>496</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 03-03.305 do Processo nº 13116.000375/91-43*. Julgamento: 09 jul. 2002. Órgão Julgador: 3ª Turma. Unidade: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Publicação: 09 jul. 2002.

<sup>497</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3403-001.831 do Processo nº 10875.001335/2002-80*. Relator: Domingos de Sá Filho. Julgamento: 27 nov. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação: 07 jan. 2013.

No mesmo sentido, citamos: Acórdãos nºs 106-10.087, 107-07.740, 202-17.752.

<sup>498</sup> Arruda, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 82.

<sup>499</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 166-167.

- (ii) Ausência de individualização dos autos de infração ou notificação do lançamento para cada tipo de tributo ou de penalidade, exceto nos casos de regime especial unificado de arrecadação de tributo;
- (iii) Ausência de instrução do auto de infração ou lançamento com os documentos que comprovem o ilícito, tais como termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova;
- (iv) Ausência de servidor competente para lavratura do auto de infração;
- (v) Ausência da indicação de local, data e hora da lavratura;
- (vi) Ausência da fundamentação e da disposição legal infringida;
- (vii) Ausência de notificação com determinação de prazo para cumprimento da exigência ou impugnação no prazo de 30 dias;
- (viii) Ausência de assinatura da autoridade administrativa e indicação de seu cargo; função e número de matrícula, dispensada a assinatura no caso de notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Que fique claro, os vícios formais reportam-se a defeitos ocorridos em dois pressupostos (aspectos extrínsecos) do lançamento competência e formalidades procedimentais, identificáveis na enunciação-enunciada do processo de produção do ato administrativo, conforme decisão proferida pelo CARF:

VÍCIO FORMAL. Se o lançamento apresentar vício em seu processo de produção não respeitando os dispositivos de sua formalização, é caso de anulação, por vício de forma. Recurso Voluntário Provido.<sup>500</sup>

Analisando referido acórdão, apreende-se que a discussão diz respeito à nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) a qual objetivava constituir (lançamento) os créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias.

Referida NFLD foi lavrada em substituição a dois lançamentos anteriores, consubstanciados em duas NFLD, os quais foram anulados por

---

<sup>500</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-000.666 do Processo nº 17460.001025/2007-91*. Relator: Ivacir Julio de Souza. Julgamento: 28 jul. 2011. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 18 jul. 2013.

vício de forma consistente na falta de fundamentação legal para o arbitramento da base de cálculo.

O novo lançamento foi constituído mediante um só auto de infração (NFLD). A DRJ manteve o lançamento. Ao apreciar o recurso interposto pelo contribuinte, o CARF deu provimento para declarar a nulidade do lançamento *ab initio*.

Segundo este acórdão administrativo, o vício formal consistiu na inobservância da norma procedimental prevista no artigo 9º do Decreto 70.235/72, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que dispõe sobre o procedimento a ser observado no lançamento ou constituição da penalidade:

Art. 9º - A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.<sup>501</sup>

No voto proferido pelo Relator do Acórdão Administrativo, constou:

É formal o vício **que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”**; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. 1 Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto de infração); e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final. Portanto, qualquer que seja a concepção, **“forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto**. Analisando-se as notas fiscais das compras das cestas básicas colacionadas nos autos, não se tem dúvidas de que o fato gerador inequivocamente ocorreu. **O que não ocorreu foi a devida**

<sup>501</sup> BRASIL. Receita Federal. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Brasília, DOU 28 maio 2009 Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 17 maio 2013.

**forma de demonstração dos fatos.** A nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD é declarada quando se constata na análise dos aspectos formais a existência instalada de vícios insanáveis na NFLD em apreço<sup>502</sup>.

A decisão deixa claro que o vício de forma significa a inobservância de qualquer ato exterior à norma jurídica do lançamento. A exigência de ser lavrado um auto de infração (ou NFLD) para cada crédito ou penalidade imposta é requisito *formal*, isto é, atinente à formalização do ato de lançamento.

No mesmo norte, extrai-se trecho do Acórdão nº 192-00015, proferido nos autos 13749.000603/2003-61, da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, acerca da diferença entre vício material e vício formal:

O **vício material** ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o **vício formal** ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.<sup>503</sup>

Deste modo, os vícios formais circunscrevem-se às exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato administrativo, mas não interferem na constituição do crédito e nem impedem a plena compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, o que permite, de acordo com o artigo 173, II, do CTN, a renovação do lançamento.

<sup>502</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-000.666 do Processo nº 17460.001025/2007-91*. Relator: Ivacir Julio de Souza. Julgamento: 28 jul. 2011. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 18 jul. 2013 (grifo nosso).

<sup>503</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 192-00.015 do Processo nº 13749.000603/2003-61*. Relator: Marcus Aurelio Caetano Lourenço. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial da 2ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação 08 set. 2008 (grifo nosso).

## 6.2 Das condições para produção do lançamento substitutivo ao original, em caso de anulação por vício formal, nos termos do art. 173, II do CTN

De acordo com a definição do conceito de vícios formais que apresentamos no item anterior, tais defeitos dizem respeito à inexatidão na observância das normas que regem a formação do ato administrativo lançamento em si e não de erro na constituição do crédito tributário.

Logo, apesar de o lançamento originário ter deixado de observar certas formalidades, o mesmo já deveria permitir ao sujeito passivo conhecer claramente a obrigação tributária, pelo fato já estar plenamente definida; por isso, segundo o legislador, justificar-se-ia a regra especial de decadência<sup>504</sup> contida no art. 173, II, do CTN.

Neste sentido, RENATA ELAINE SILVA se manifestou:

A permissão se ampara na possibilidade de erro da autoridade fiscal na pessoa de seu agente. Que durante o processo de constituição do crédito não observou a estruturação do lançamento. Veja que o erro não pode ser na constituição do crédito, mas sim nos elementos de formação do ato administrativo, e não no crédito. Como o crédito tributário encontra-se devidamente constituído, pode ser inserido em um novo ato administrativo de lançamento<sup>505</sup>.

É, portanto, convalidável o ato administrativo que não apresente vício em seu conteúdo decorrente da aplicação distorcida do direito material,

<sup>504</sup> Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “a palavra ‘decadência’ é usada para denotar esse procedimento completo, em que se observa o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, e, quando traduzido em linguagem competente, tem condão de instaurar a norma decadencial”. (*Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 576). No mesmo sentido, RENATA ELAINE SILVA acentua: “Decadência é o nome que se dá ao fenômeno temporal que aplica o exato limite do tempo no direito, qual seja, de constituir o crédito tributário, ou seja, de atuação da norma de competência administrativa de constituição, de nascimento do direito. [...] A ocorrência da decadência determina que o crédito tributário não surgiu porque a competência não foi exercida, no limite temporal do direito, a competência administrativa de constituir o crédito. Lembrando que o limite temporal impede a perpetuação de relações sociais conflitosas, garantindo segurança jurídica”. (*Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 129-130).

<sup>505</sup> *Ibid.*, p. 189.

mas tão apenas defeito no procedimento administrativo que o formou, em virtude de violação de normas de direito tributário formal, e que, justamente por tal razão, foi na anulado formalmente.

Com efeito, como o crédito tributário já estava constituído no primeiro lançamento, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, pedir informações e novos documentos ao contribuinte tendentes a apurar a matéria tributável ou acrescentar novas exigências, posto que o segundo lançamento (convalidatório) deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião daquele originário que fora anulado por vício formal.

Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e que o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, da essência do ato praticado, o que não autorizaria um segundo lançamento. Afinal, o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo.

As lições SACHA CALMON NAVARRO COELHO e EDUARDO JUNQUEIRA COELHO corroboram as afirmações feitas:

[...] declarada a nulidade do lançamento por vício formal, é devolvido ao Fisco o lustro decadencial, nos termos do art. 173, II, do CTN, ao suposto de que o conteúdo do lançamento permanece incólume diante da declaração de nulidade. **Note-se, entretanto, que no caso de alguma regra procedimental ou um requisito formal não ser obedecido e disto resultar novo lançamento fundado no art. 173, II, será defesa qualquer alteração na apreensão do fato gerador, do direito aplicável, ou da matéria tributável [...]**<sup>506</sup>.

Nos tribunais administrativos, o entendimento também tem sido o mesmo, isto é, no sentido de que o novo lançamento, efetuado com fulcro no art. 173, II, do CTN, se limitará ao saneamento dos defeitos em decorrência dos quais o primeiro lançamento fora anulado:

---

<sup>506</sup> Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal* (Pesquisas Tributárias, Nova Série – nº 18). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 81.

NORMAS PROCESSUAIS - LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL - ART. 173, II, DO CTN - INTELIGÊNCIA DE SUA APLICABILIDADE - A regra excepcional do CTN, de reabertura do prazo de 5 (cinco) anos para realização de novo lançamento destinado a corrigir lançamento anterior anulado em função de vício formal, somente dá ao fisco a possibilidade da correção do vício que teria implicado na anulação do lançamento primitivo, não porém para o acréscimo de novas infringências.<sup>507</sup>

Destarte, caso o referido lançamento substitutivo não se restrinja à correção dos vícios formais e realize qualquer mudança, relativamente aos elementos do crédito tributário, não se enquadrará na possibilidade prevista no art. 173, II do CTN e restará alcançado pela decadência.

Afinal, o sujeito ativo deve se limitar a corrigir os vícios formais e manter o valor originariamente exigido, não sendo permitido suplementar a exigência pela ampliação da base de cálculo e do valor do tributo.

Essa foi justamente a discussão, quando do julgamento do Recurso Especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do Processo nº 10680.003034/2001-97 e que resultou na prolação do Acórdão nº 9101-001.610.

Analisando aludida decisão, percebe-se que o cerne da questão girou em torno do exame da possibilidade ou não de inovar no conteúdo do lançamento suplementar, feito para corrigir lançamento anterior, anulado em consequência de vício formal, bem como o prazo decadencial a ser aplicado no caso.

Fazendo uma retrospectiva, em síntese, a decisão da DRJ considerou que

[...] o lançamento suplementar, efetuado para corrigir vícios de forma, não se conteve nos limites da formalidade e adentrou em questões outras que não mais poderiam ser levantadas em

<sup>507</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 103-22532 do Processo nº 10830.004253/98-11. Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe. Julgamento: 23 jun. 2006. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 23 ago. 2006.

face do prazo decadencial, à luz do que dispõe o inciso II do art. 173 do CTN, e que, sendo assim, aplicar-se-ia ao caso a decadência parcial do lançamento suplementar, mantendo-se o valor originalmente lançado, afastados os vícios formais.<sup>508</sup>

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, do CARF, por sua vez, entendeu que todo o lançamento estaria decaído, uma vez que o lançamento suplementar não poderia mais adentrar em questões outras que não foram objeto do primeiro lançamento, em face do prazo decadencial.

Por conseguinte, todo o lançamento suplementar deveria ser cancelado, “[...] por ter se afastado da prerrogativa conferida à fiscalização pelo inciso II, do artigo 173, do CTN, por tratar-se, como visto, de novo lançamento”.

Essa decisão foi mantida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, ao apreciar Recurso Especial do Fisco, sendo importante destacar que, a respeito do vício formal, constou do mencionado acórdão:

Decidindo a lide, a princípio, faz-se mister entender que o vício de forma compreende aspectos extrínsecos do lançamento, ou seja, defeitos sanáveis que não comprometem a sua estrutura, não se comunicando, para efeito da contagem do prazo decadencial, com o fato gerador da obrigação tributária, que diz respeito aos seus aspectos intrínsecos.

Portanto, a CSRF manteve o entendimento segundo o qual, no lançamento suplementar, caberia à autoridade fiscal limitar-se ao saneamento desses defeitos formais, não mais cabendo a realização de qualquer mudança relativamente aos seus elementos relativos ao conteúdo do ato administrativo.

O acórdão mencionado restou assim ementado:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 173, II, DO CTN. A nulidade do lançamento por vício formal, nos

<sup>508</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9101-001.610 do Processo nº 10680.003034/2001-97*. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 16 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 20 jun. 2013.

termos do art. 173, II, do CTN, pressupõe a realização de novo lançamento repetindo tudo o que foi consignado no lançamento original, exceto os defeitos de forma que ensejaram a sua nulidade. Em sendo extrapolada a prerrogativa concedida à fiscalização pelo mencionado dispositivo do CTN, o novo lançamento estará alcançado pela decadência, se cientificado ao sujeito passivo após o transcurso do prazo quinquenal de caducidade.<sup>509</sup>

Por outro lado, ainda que o novo lançamento efetuado em substituição ao anterior anulado por vício formal se limite apenas a correção do dito vício, em nada inovando o crédito tributário já constituído, deve-se atentar ao prazo decadencial previsto no art. 173, II, conforme decisão do CARF:

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, II DO CTN. Declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão anulatória em relevo, para formalizar o lançamento substitutivo, a teor do art. 173, II do CTN, observados os efeitos da Súmula Vinculante nº 8 do STF. Encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias apuradas pela Fiscalização.<sup>510</sup>

Nesta senda, se o primeiro lançamento anulado foi por vício de forma, em atenção ao disposto no inciso II do art. 173 do CTN, o Fisco dispõe do prazo decadencial de 05 anos, a contar da respectiva decisão, para corrigir os vícios de nulidade apontados pelo órgão julgador e promover a formalização de lançamento substitutivo, sem inová-lo, sob pena de ser reconhecida a decadência dos créditos tributários.

### 6.3 Desdobramento analítico do art. 173, II do CTN

O art. 173, II do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

<sup>509</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9101-001.610 do Processo nº 10680.003034/2001-97*. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 16 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 20 jun. 2013.

<sup>510</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2302-002.496 do Processo nº 11330.000219/2007-78*. Relator: Arlindo da Costa e Silva. Julgamento: 15 maio 2013. 2ª Turma da 3ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 03 jun. 2013.

[...]

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ao interpretarmos o teor do dito disposto, percebemos que se trata de norma que oferece ao Fisco oportunidade para a produção de novo lançamento, em substituição ao anterior, anulado em razão de defeito denominado de vício formal.

O prazo para que o sujeito ativo corrija erro que ele próprio cometeu, efetuando lançamento substitutivo, é de (cinco) anos, contados a partir da data em que a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado se tornar definitiva.

Claro está que há a possibilidade de um lançamento anulado ser refeito; contudo, é necessário que tal nulidade decorra da existência de vício formal no ato administrativo.

Como já vimos amplamente, o vício formal está relacionado a defeito em relação aos pressupostos do ato administrativo cujas marcas são verificáveis em sua enunciação-enunciada: competência e formalidades procedimentais.

Assim, vício formal diz respeito a qualquer inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização, diferenciando-se do vício material, que, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento, interferindo na regra-matriz de incidência do tributo e afetar um dos seus elementos fundamentais.

EDUARDO SABBAG (apesar de tratar o lançamento como procedimento) faz um comentário acerca da distinção entre vício formal e material, que vem a calhar:

Ressalte-se que o comando se refere a vício formal – aquele inerente ao procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ ausência na fundamentação no lançamento; ausência de

assinatura da autoridade fiscal etc.), desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao sujeito passivo –, e não a subsistência do lançamento de índole “material”. Estes dizem com a substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, v.g., inexistência de fato gerador, atribuição de responsabilidade a quem legalmente não a tenha, situações de imunidade, de isenção etc. Portanto, há que se diferenciar o vício de natureza “formal” (adjetivo) daquele de natureza material (substantivo)<sup>511</sup>.

Logo, o lançamento restará maculado de vício formal, caso tenha sido efetuado por sujeito incompetente ou sua produção tenha violado as formalidades extrínsecas e indispensáveis para tanto.

Por outro lado, o dispositivo em exame dispõe que o lançamento viciado formalmente será “anulado”. Alguns doutrinadores questionam se estaria correto o uso da expressão *anulação do lançamento*.

Acreditamos tratar-se, sim, de anulabilidade, por referir-se a ato eivado de vício formal, conforme premissas fixadas anteriormente acerca da distinção entre atos nulos e anuláveis, configurando-se, por conseguinte, desrespeito a alguma norma de direito tributário formal.

Na oportunidade, seguimos basicamente a diferenciação proposta por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação. [...] Na anulação, figura-se problema na aplicação das normas de produção normativa (direito formal), na nulidade, na aplicação da regra matriz de incidência (direito material). Nos patamares da teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, nulidade é defeito no enunciado da norma individual e concreta, produzida pelo Fisco, seja no antecedente (fato jurídico tributário), seja no consequente (relação jurídica tributária ou crédito tributário); anulação é impropriedade verificada na fonte material, como antecedente da norma individual e concreta do veículo introdutor desse ato

---

<sup>511</sup> Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 809.

administrativo. Em suma, vício no veículo introdutor, anulação; vício no próprio ato-norma de lançamento, nulidade<sup>512</sup>.

Desta forma, já afirmamos que seriam nulos os atos administrativos viciados materialmente, cuja nulidade deve ser constituída por quem de direito, por discordarmos da existência de ato nulo de pleno direito, sob o argumento de o mesmo produzir efeitos (ainda que não aqueles para os quais o ato foi criado) e não poder ser comparado ao ato inexistente.

Ora, a partir da teoria da linguagem, nada é nulo de pronto. Podem até existir graus de vício, mas não dá para considerar que um ato não existiu ou não produziu efeitos, porque, em algum momento, foi dado como nulo.

Por outro lado, seria passível de anulação o ato administrativo cujo defeito residisse em seus aspectos extrínsecos ou em seus pressupostos referentes à competência e formalidades relativas ao processo de formação do ato, caracterizando, destarte, vício formal.

Ademais, o próprio Superior Tribunal de Justiça entendeu que o art. 173, II do CTN refere-se mesmo à hipótese de anulação do lançamento:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. DECISÃO FINAL ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO FISCAL. INTERRUÇÃO. ART. 173, II, DO CTN.

1. O prazo decadencial quinquenal para que a Fazenda pública proceda ao lançamento do crédito tributário inicia-se na data em que se tornar definitiva eventual decisão anulatória em processo administrativo fiscal relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, na forma do art. 173, II, do CTN.

2. É irrelevante se o ato é anulável, nulo ou inexistente, uma vez que o Código Tributário Nacional faz alusão, tão-somente, à decisão que houver anulado definitivamente o ato de lançamento em virtude de vício formal, não fazendo qualquer

<sup>512</sup> SANTI, Eurico Marco Diniz de. Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. In: BARRETO, Aires F. e BOTALLÓ, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 71-73.

outra distinção entre a natureza dos vícios de que padece o ato.<sup>513</sup>

Em tempo, como o inciso II, art. 173 do CTN, prevê que a contagem de prazo para a feitura do novo lançamento será iniciada “[...] da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”, é importante esclarecer, ainda, quando uma decisão pode ser considerada definitiva e se ela pode ser judicial, ou administrativa, ou, ainda, ambas.

De forma resumida, uma decisão torna-se definitiva nos casos previstos no processo administrativo fiscal (art. 42 do Decreto nº 70.235<sup>514</sup>), ou seja, quando não admite mais recurso nas instâncias administrativas. No âmbito judicial, a definitividade da decisão se dá quando esta transita em julgado, isto é, faz coisa julgada na via judicial.

Mas, por entendermos o direito como um sistema comunicacional, conforme premissas firmadas no início da pesquisa, o início da contagem do prazo decadencial ocorrerá somente na data da ciência do contribuinte da decisão que anulou o lançamento porque a publicidade é requisito de eficácia de qualquer ato jurídico. Afinal, como afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

Publicidade é o fato jurídico que se configura mediante o ato comunicacional para informar ao destinatário que a norma individual e concreta foi produzida em conformidade com os

<sup>513</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 690.382/PE*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 20 out. 2009. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 04 nov. 2009 (grifo nosso).

<sup>514</sup> 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.

pressupostos legais. Nela, constam os dêiticos da autoridade, do motivo do ato, do procedimento e da própria publicidade<sup>515</sup>.

Quanto ao segundo questionamento, há autores que afirmam que a decisão anulatória a que refere o art. 173, II do CTN, deve ser aquela proferida, exclusivamente, no âmbito administrativo. Isto porque consideram que, se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de decadência.

Dentre alguns que segue tal linha, citamos as colocações de SACHA CALMON NAVARRO:

O inciso II do art. 173 do CTN há de ser compreendido com parcimônia. Sim, porque nesse caso o lançamento ainda não é definitivo. Estará sendo discutido na esfera administrativa. A causa da nulidade é o vício formal perpetrado por funcionário contra a Administração. **Dita decisão, a referida no art. 173,II, só pode ser administrativa**, ensejando, após a nulidade do lançamento, outro *ex officio* se ainda não ocorrida a preclusão do poder-dever da Administração de proceder a novos lançamentos. O erro de direito é irrevisível havendo lançamento definitivo. Como maior razão, o mesmo ocorre com o erro formal. A Fazenda erra e, por vício formal, tem lançamento definitivo com crédito menor do que o real. Pede a revisão no Judiciário de ato privativo seu. Terá interesse de agir? O objeto é possível? A parte autora é legítima para a causa? Em juízo, pensamos nós, o erro formal e o erro de direito não podem ser demandados pela Fazenda Pública quando o lançamento já é definitivo ou já foi definido na esfera administrativa em todas as instâncias de revisão<sup>516</sup>.

Porém, não concordamos com tal entendimento. Em nosso pensar, a decisão em questão pode ser tanto administrativa como judicial, pois o que importa é que haja decisão reconhecendo um vício formal no lançamento. Além do mais, o Código Tributário Nacional não impôs nenhuma limitação neste tocante.

LUCIANO DA SILVA AMARO tem posicionamento semelhante:

<sup>515</sup> Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. In: BARRETO, Aires F. e BOTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 81.

<sup>516</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 786.

O Art. 173, II [CTN], cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser anulado (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão **(administrativa ou judicial)** definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta<sup>517</sup>.

Os tribunais judiciais superiores também partilham de tal entendimento:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO FORMAL DO INCISO II DO ART. 173 DO CTN AFASTADO PELA CORTE DE ORIGEM. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. 1. O art. 173, II, do CTN versa sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em face da verificação de vício formal. Nesse caso, o marco decadencial inicia-se na data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.<sup>518</sup>

Deste modo, a decisão a que se refere o art. 173, II, do CTN pode ser tanto administrativa como judicial, até porque tanto a Administração quanto o Poder Judiciário podem constituir a nulidade do ato administrativo de lançamento.

A única ressalva que se faz, nos termos do art. 38, da Lei 6.830/80 e Súmula 1 do CARF, até evitar decisões contraditórias, é que a propositura de ação judicial importa em renúncia à discussão da nulidade do lançamento na esfera administrativa, *in verbis*:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da

<sup>517</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo, Saraiva, 2004, p. 381.

<sup>518</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 246032/PE*. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 05 fev. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma de Julgamento. Publicação: DJe 19 fev. 2013.

dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.<sup>519</sup>

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.<sup>520</sup>

Finalmente, assinalamos que, a despeito de posições contrárias, em nosso modo de ver, o inciso II do art. 173 do CTN apresentaria uma hipótese de interrupção do prazo decadencial.

Isso porque entendemos que decisão final que constituindo a anulação do ato administrativo de lançamento nada mais faz que interromper o prazo já transcorrido até aquele momento.

HUGO DE BRITO MACHADO justifica o dispositivo em análise:

Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem interrompem. Mas a lei pode estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador.<sup>521</sup>

Vale a lembrança de que na interrupção da decadência há o desprezo do tempo decorrido até a realização do lançamento anulado,

<sup>519</sup> BRASIL. Presidência da República. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 17 maio. 2013.

<sup>520</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Súmula nº 1*. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Consolidada com acórdãos paradigmáticos.

<sup>521</sup> *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 147-148.

reiniciando-se a contagem de novo período de cinco anos, a partir da decisão definitiva, judicial ou administrativo, constituindo a anulação do lançamento por vício formal.

PAULO DE BARROS CARVALHO corrobora com o afirmado, defendendo se tratar a questão em exame de uma clara hipótese de interrupção do prazo decadencial, afirmando que “[...] a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz do que interromper o prazo que houvera decorrido até aquele momento”. E assim, o mestre esclarece:

Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, desta vez quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado. (...)

Igualmente certo, também, que nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no direito tributário, oferece aspectos estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do direito privado. E aqui vão dois que já bastam para justificar a proposição afirmativa: a) o termo inicial, no direito privado, coincide com o nascimento do direito subjetivo (no campo tributário isso acontece somente com os tributos sujeitos a lançamento por homologação); e b) o prazo que culmina com o fato jurídico da decadência não se interrompe nem se suspende (no direito tributário há causa – interruptiva – CTN, art. 173, II).<sup>522</sup>

---

<sup>522</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 538-539.

Verbalizam mesmo entendimento<sup>523</sup> AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO e MARCOS VÍNÍCIUS NEDER, respectivamente:

A invalidação do lançamento tributário por um vício formal, cerceamento do direito de defesa, por exemplo, permite a renovação do procedimento administrativo para constituição do crédito tributário, possuindo um efeito interruptivo de decadência, a decisão administrativa final que desconstitui o crédito tributário viciado, como previsto no inciso II do artigo 173 do CTN<sup>524</sup>.

Em se tratando de anulação do lançamento anterior por vício formal, tem-se o reinício do prazo decadencial de cinco anos contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa. É caso de interrupção da contagem do prazo decadencial. Tanto a decisão judicial pode anular o lançamento viciado formalmente como a autoridade administrativa ou o órgão julgador ao rever o ato administrativo<sup>525</sup>.

Assim, também, noticiamos que o Acórdão CARF nº 2302002.496, publicado no Diário Oficial em 03/06/2013, chamando atenção para os efeitos da anulação do lançamento por vício formal, considera que o inciso II do art. 173, veiculou hipótese de interrupção de decadência, *verbis*:

Ocorre que o inciso II do art. 173 do *codex* tributário prevê uma hipótese de interrupção *sui generis* da decadência tributária: Se antes da ocorrência do Trânsito em Julgado administrativo o procedimento do lançamento for declarado nulo por vício formal, a Fazenda Pública passa a dispor do prazo contínuo de 05 anos, contados da data em que se tornou definitiva tal decisão anulatória, para sanar as inquinações da nulidade em realce, e realizar a constituição do crédito tributário sobre exatamente os mesmos fatos geradores integrantes do lançamento substituído, que fora declarado nulo.<sup>526</sup>

<sup>523</sup> No mesmo sentido, se posicionam REGINA HELENA COSTA (*Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Nacional Tributário*. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p 269) e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 397).

<sup>524</sup> Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002, p. 34.

<sup>525</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 566.

<sup>526</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2302-002.496 do Processo nº 11330.000219/2007-78*. Relator: Arlindo da Costa

Com efeito, não restam dúvidas de que se trata de um caso de interrupção da decadência, quando um lançamento é anulado por vício formal e pode ser refeito, no prazo de cinco anos, contados da intimação do contribuinte acerca decisão que anulou o ato administrativo.

Todavia, advertimos para o fato de que o novo lançamento, conforme já demonstramos, só poderá exigir os mesmos valores já lançados, com a mera correção do defeito formal.

Não é possível “aproveitar” o novo prazo, surgido com a constituição da nulidade formal, para exigir outras quantias não lançadas inicialmente, pois, em relação a estas, se operou inevitavelmente a decadência.

#### **6.4 Críticas doutrinárias ao art. 173, II do CTN**

O conteúdo do art. 173, II, CTN, permitindo ao Fisco que, diante de um lançamento declarado nulo por vício formal, refaça ato administrativo original, no prazo de 5 (cinco) anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que constituiu referida nulidade, tem sido alvo de inúmeras críticas doutrinárias.

Renata Elaine Silva, por exemplo, afirma causar estranheza

[...] permitir que após a verificação de um vício de lançamento, mesmo que seja formalmente, remanesça à administração pública a possibilidade de refazer seu ato administrativo, que em última análise põe em risco o exato limite do tempo no direito eleito pelo legislador.

E autora complementa:

Talvez a justificativa esteja atrelada ao princípio da supremacia do interesse público, uma vez que o interesse público da arrecadação é social, em pró da coletividade, o que se sobrepõe ao interesse individual de um contribuinte. Mas,

entendemos que o princípio da supremacia do interesse público não pode ser justificativa para as desigualdades (apresentadas) no tratamento entre fisco e contribuinte como se assenta no disposto do inciso. Por isso vemos sim uma afronta ao princípio da igualdade na conformação dessa regra, (que é tem relação direta com a segura jurídica)<sup>527</sup>.

No mesmo sentido, EDUARDO SABBAG, manifestando sua indignação em relação ao disposto no art. 173, II do CNT, assim expressou-se:

É certo, todavia, que a regra estudada – se norma interruptiva ou não –, conferindo excessiva elasticidade ao prazo, tende a beneficiar o Erário no seu próprio erro, sendo de uma irracionalidade gritante. Mesmo que se leve em conta a supremacia do interesse do interesse sobre o particular, não seria despiciendo asseverar que o dispositivo premia a desídia e imperícia governamentais e enaltece o administrador incompetente, prestigiando o desacerto.<sup>528</sup>

Já para LUCIANO AMARO, “[...] o preceito legal é um dislate que causa arrepios na doutrina e contém uma solução estapafúrdia”, por inserir no sistema uma norma que, ao mesmo tempo, interrompe e suspende a decadência:

De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão 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 e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz qualquer sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como prêmio por ter praticado um ato nulo.<sup>529</sup>

<sup>527</sup> *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 266.

<sup>528</sup> *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 810.

<sup>529</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo, Saraiva, 2004, p. 381.

Com efeito, concordamos com as considerações feitas relativamente à norma examinada, pois, em certa medida, veicula afronta ao princípio da isonomia ao devolver ao Fisco, por inteiro, o prazo decadencial para lançar novamente o tributo, cujo lançamento original fora anulado por decisão, administrativa ou judicial, por vício formal, premiando a quem deu causa a esse erro.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Nossa pesquisa objetivou a investigação e explicitação de critérios seguros para a classificação dos defeitos que podem macular o ato de lançamento tributário, especificamente no que tange à identificação dos vícios materiais e formais.

2. Partimos da análise da relevância da linguagem. Isso porque a partir do neopositivismo lógico e giro-linguístico, a linguagem passou a constituir a realidade e o próprio direito, e, sob esse referencial, a verdade deixa de ser por correspondência (representativa da realidade) e passa a ser construída pela linguagem (ou desconstruída).

3. Assim, passou-se a valorizar uma linguagem mais precisa, própria das Ciências, com maior rigor em seus planos semântico e sintático, procurando substituir vocábulos imprecisos por termos com acepções, sempre que possível, unívocas.

4. Nesta senda, tomamos conhecimento, não como uma relação entre sujeito e objeto, mas, sim, entre linguagens, ou seja, somente conhece determinado objeto o sujeito que é capaz de emitir proposições sobre tal objeto. Só se conhece algo porque o homem o constrói por meio de sua linguagem, a qual é a base da verdade, do conhecimento e da realidade, pois é a linguagem que cria/constitui a realidade.

5. Partimos do pressuposto que direito é texto, inserido num processo comunicacional, ingressando no sistema jurídico positivo somente as mensagens oriundas dessas comunicações, que são as normas jurídicas. Neste contexto, a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação.

6. Entendemos que o direito pode ser classificado como um objeto cultural, ou seja, um objeto criado e modificado pelo homem e cuja existência

espaço-temporal, está susceptível à experiência, além de serem valiosos, positiva ou negativamente.

7. O processo construtivo científico pressupõe a demarcação do objeto. Assim, é necessário que se efetue um corte metodológico, demarcando os ângulos pelos quais o objeto será analisado.

8. Nosso ponto de partida foi o exame do controle de legalidade da formação do ato administrativo de lançamento, cujos elementos e pressupostos explicitamos com base na doutrina administrativista correlacionada à tributária.

9. Ocorre que uma abordagem de cunho científico sobre qualquer tema em Direito requer seja definido um método, e nós escolhemos o constructivismo lógico-semântico. Nesta linha metodológica, procura-se amarrar as ideias, definir os termos importantes, mediante rigorosa elaboração da metodologia, bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico, sem, contudo, desprezar o lado pragmático.

10. Nosso sistema de referência, o qual entendemos ser condição de existência e subsistência do conhecimento, partiu da Teoria Geral do Direito e Filosofia do Direito para esclarecer conceitos e firmar premissas, aplicados à esfera tributária, especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal e lançamento tributário (inserto ou não em auto de infração) e vícios que podem maculá-lo.

11. Firmamos o entendimento de que direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, com o objetivo de prescrever comportamentos e de regular condutas humanas, utilizando-se, destarte, da linguagem prescritiva. Molda-se o direito positivo pela lógica deôntica (dever-ser), sujeitando-se à valência de validade e invalidade.

12. Já a Ciência do Direito vai se ocupar do estudo das normas jurídicas, daí porque se trata de um discurso descritivo. Segundo as regras lógicas (lógica apofântica, lógica das ciências), seus valores são de verdade ou

falsidade, não admitindo a existência de contradição. A Ciência do Direito consiste em uma metalinguagem, na medida em que discorre sobre sua linguagem objeto, que é o Direito Positivo.

13. Dito isso, cabe destacar que, como adotamos como pressuposto que o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em um país, por conseguinte, também consideramos todos os seus componentes como normas jurídicas, inclusive o ato administrativo de lançamento, que é o resultado do processo de enunciação normativa, objeto de nossa pesquisa.

14. Portanto, tomado o lançamento como ato administrativo que configura uma norma jurídica, e partindo da teoria comunicacional do direito, o Estado será o emissor da mensagem, e, por sua vez, o destinatário será aquele que figurará na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária e que terá o dever de pagar o tributo ao Estado.

15. Ademais, firmamos como premissa básica deste trabalho que norma jurídica é a significação que o intérprete constrói a partir da conjugação/cominação dos textos do direito positivo, estruturando-a logicamente sob a forma de um juízo hipotético-condicional, com a previsão uma sanção para o caso de descumprimento da conduta estipulada no seu consequente.

16. São chamadas de normas de estruturas aquelas que disciplinam o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio para a produção de novos enunciados jurídicos. Voltam-se, pois, especificamente, para o legislador. Já as normas de conduta se encarregam de disciplinar as relações intersubjetivas, ou seja, a conduta dos indivíduos.

17. Por outro lado, a norma será concreta ou abstrata caso tenha ou não ocorrido o fato de possível ocorrência previsto em seu antecedente. Pela ótica do consequente, é possível classificar a norma em individual ou geral: é geral quando se destina a um conjunto de sujeitos indefinidos e é individual quando o sujeito é perfeitamente definido.

18. A norma jurídica completa é composta pela norma primária impositiva (veiculadora de uma obrigação em função da ocorrência de um fato lícito qualquer), pela norma primária sancionadora (que impõe uma sanção em virtude do não cumprimento da consequência da norma impositiva) e, finalmente, pela norma secundária (que regula a participação direta do Estado, a fim de fazer cumprir o consequente das normas primárias).

19. A regra-matriz é forma de organização lógica e sintática que permite o posterior preenchimento dos componentes/critérios da estrutura (hipótese e consequente) com as variações semânticas e implicações pragmáticas do texto legal.

20. A estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária pode ser assim decomposta: antecedente (critério material – verbo e complemento ou somente verbo, desde que pessoal –, critério espacial e critério temporal); consequente (critério pessoal – sujeitos ativo e passivo – e critério quantitativo – base de cálculo e alíquota).

21. Salientamos que o exame da regra-matriz de incidência tributária é relevante no que se refere ao lançamento, pois é a partir da comparação entre a norma individual e concreta (introduzida pelo mencionado ato) e os critérios da RMIT que será possível aferir a ocorrência de possíveis vícios materiais, caso se constate a incompatibilidade entre tais regras, por violação às normas de direito tributário material.

22. Nesta senda, o sistema jurídico brasileiro exige dois procedimentos: um de direito material que refere-se a lei vigente no momento da ocorrência do evento e outro para se constituir o fato jurídico tributário, ou seja, a especificação do agente competente, dos atos administrativos que serão praticados, o tipo de linguagem a ser empregada no momento em que a norma individual for editada, que se trata do direito formal.

23. Por sua vez, o evento simplesmente não existe no mundo jurídico, até que seja relatado em linguagem competente, constituindo, destarte, fato jurídico tributário. Tal distinção é relevantíssima, pois, para que

ocorra a incidência normativa, faz-se necessário que um indivíduo relate um evento em linguagem aceita pelo direito para que a norma correspondente àquele fato (evento relatado em linguagem competente) possa ser aplicada.

24. O tempo no fato é o momento da ocorrência do evento a que alude o enunciado factual, mas que ingressa no ordenamento jurídico porque referido no bojo de um fato. Já o tempo do fato é o momento em que o este é constituído juridicamente, por meio de um instrumento introdutor de normas individuais, para esse momento.

25. Entendemos validade da norma jurídica como sendo uma relação de pertinência da proposição jurídica com o sistema. Adotamos o conceito de validade como sinônimo de existência da norma no ordenamento jurídico. Assim, se a norma existe no sistema, ela é válida, isto é, pressupõe-se que foi criada por um órgão legalmente competente/legítimo por ter sido constituído para tal fim e que observou os procedimentos estabelecidos em lei para a sua produção.

26. Como é o intérprete quem constrói a significação das normas jurídicas, vale destacar que, quanto ao processo interpretativo (atribuição de sentidos), devemos considerar que quatro planos compõem os textos do direito (S1 ao S4): S1) plano da literalidade, (S2) plano das significações das palavras nos textos normativos, (S3) plano da organização desses sentidos na estrutura normativa (de hipótese e consequente) e (S4) plano da organização dessas estruturas nas suas relações de subordinação e coordenação.

27. O processo de positivação é dependente do homem. A incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria. Ela é incidida e totalmente dependente da linguagem expedida pela atividade humana. Portanto, a incidência não é automática e infalível, pois, para incidir, a norma tem que ser aplicada, de modo que incidência e aplicação se confundem, ao contrário do defendido pela teoria tradicional.

28. O processo de produção do direito consiste na sua enunciação. O produto deste processo são os enunciados prescritivos. A norma que

documenta o processo de produção resulta do enunciado chamado enunciação-enunciada. As outras normas, que significam o conteúdo do instrumento normativo, decorrem do enunciado-enunciado.

29. A enunciação-enunciada deixa evidente o processo de positivação das normas e permite ao intérprete o acesso ao conhecimento do processo de produção normativa, onde será possível a aferição de possíveis vícios de ordem formal, com a possibilidade de lavratura de novo lançamento pelo Fisco, de acordo com o art. 173, II do Código Tributário Nacional.

30. O enunciado-enunciado consiste no conteúdo veiculado por meio da enunciação. O exame dos enunciados-enunciados permite a comprovação da regularidade ou não do ato de lançamento no que diz respeito ao aspecto substancial de sua estrutura, pressupondo a desobediência de normas de direito tributário material e a aferição de ocorrência de vício material.

29. Definimos crédito tributário como sendo o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro. Já obrigação tributária é proposição normativa que traz o vínculo que se estabelece entre sujeito ativo e sujeito passivo, que tem por objeto uma prestação de cunho patrimonial.

30. Neste trabalho, optamos por definir lançamento como um ato administrativo, com a finalidade de introduzir no sistema uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e como consequente a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação.

31. Como ato administrativo, o lançamento tributário deve obedecer às peculiaridades desse instituto, sob pena de se caracterizar como lançamento irregular, eivado de vícios que podem levar a sua invalidação.

32. O termo *lançamento* também pode ser tomado como norma, posto que partimos do pressuposto de que o ato administrativo também é uma norma compondo o direito positivo. Assim, o lançamento assume as feições de norma introdutora e norma introduzida.

33. Como norma introdutora, lançamento é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à enunciação. Indica o sujeito competente e o procedimento produtor do enunciado. Como norma introduzida, lançamento é norma individual e concreta decorrente da aplicação da geral e abstrata que a prevê e autoriza.

34. O lançamento é, muitas vezes, erroneamente designado de auto de infração, apesar de serem dois atos distintos que muitas vezes podem constar do mesmo suporte físico. Contudo, o auto de infração constitui-se num suporte físico (documento) que veicula atos administrativos – o ato de lançamento e o ato de aplicação de penalidades –, ou seja, formaliza normas jurídicas diversas de conteúdos diferentes: a norma tributária e a norma sancionatória.

35. Entendemos que lançamento tributário tem natureza constitutiva porque cria o fato (crédito) para o mundo jurídico, visto que, para este, o crédito passa a existir no momento em que ocorre o relato do fato jurídico tributário. Portanto, surgem, concomitantemente, obrigação e crédito tributário, conforme amplamente demonstrado no item anterior, sendo impossível de prosperar a teoria da eficácia declaratória do lançamento tributário.

36. O Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) faz menção a supostas três modalidades distintas, reconhecidas por parte da doutrina como sendo os chamados lançamentos: i) de ofício, ii) por declaração e iii) por homologação. Porém, tais modalidades são, na verdade, espécies de procedimentos e não de lançamento. Afinal, conforme exposto, o lançamento pode decorrer (não necessariamente) do resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde.

37. Logo, uma vez adotado o lançamento tributário como ato administrativo, a citada classificação não encontra guarida lógico-jurídica, pois entendemos ser desnecessário cogitar-se sobre aspectos que precederam à formação do ato administrativo, os quais, sim, seriam importantes para a verificação da validade do ato, mas não como parte integrante (substância) deste.

38. Portanto, cumpre destacar que a incidência pode ser documentada de duas formas: pelo lançamento tributário (o crédito tributário lançado pela autoridade administrativa) e pela formalização de ato do próprio sujeito passivo. Neste último caso, destarte, o lançamento tributário seria prescindível para o nascimento do crédito tributário (no caso do chamado “lançamento por homologação”).

39. Entendemos que o objeto da ‘homologação’ é tanto o pagamento do tributo como a norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte, documentando a incidência tributária e reunindo os elementos mínimos e necessários para documentar o débito do contribuinte e o crédito do Fisco.

40. O controle da legalidade adquire contornos específicos, de relevante importância na relação fisco/contribuinte, considerando-se que o Fisco, no exercício de sua atividade, pode acarretar ao sujeito passivo limitações patrimoniais, caso o ato de lançamento/aplicação de penalidade esteja viciado.

41. Assim, o estudo da estrutura do ato administrativo é relevante para justificar a divisão legal entre os vícios que podem maculá-lo, bem como para identificá-los, vez que, ao contrário do vício material, o vício formal permite que a autoridade administrativa realize novo lançamento, o que pode causar insegurança ao contribuinte.

42. De forma resumida, podemos dizer que os elementos do ato administrativo envolvem aspectos essenciais e internos à sua estrutura, forma, motivação e conteúdo, sendo identificáveis no enunciado-enunciado (exceto no

tocante ao elemento “forma”, pois, como se refere ao suporte físico do ato administrativo, constitui meio veiculador também da enunciação-enunciada). Os defeitos em tais elementos implicarão em vícios materiais.

43. Já os pressupostos indicam feições exteriores e, na maior parte deles, precedentes à sua formação. Sob esta ótica, destacamos os seguintes pressupostos: competência, formalidades procedimentais, motivo finalidade e causa, sendo que somente os dois primeiros são verificáveis na enunciação-enunciada e têm relação com vícios formais que podem tornar o ato administrativo defeituoso.

44. Fizemos a ressalta de que as considerações alinhadas quando tratamos dos elementos e pressupostos que compõem a estrutura do ato administrativo de lançamento, bem como dos vícios que podem maculá-lo, são de observância, também, quanto ao ato de aplicação de penalidade de tributária ou auto de infração.

44. Assim, o ato administrativo de lançamento defeituoso é aquele inquinado de vícios de ilegalidade que podem dizer respeito a qualquer dos elementos ou pressupostos de sua estrutura. Portanto, o ato administrativo de lançamento deve ser submetido ao controle de legalidade, seja por iniciativa do próprio Fisco, seja por provocação do sujeito passivo tributário, caso discorde da atividade exercida pelo Fisco.

45. Discordando do lançamento, o sujeito passivo poderá impugná-lo e, por conseguinte, inaugurar o contraditório instaurando-se o processo administrativo, ultrapassando a fase de procedimento administrativo. Deste modo, o processo administrativo fiscal caracteriza-se como um sistema de controle interno da atividade da própria administração tributária, onde se poderá apurar a nulidade ou anulabilidade do ato administrativo de lançamento.

46. Neste desiderato, a teoria tradicional tem classificado os atos administrativos em atos nulos e anuláveis. Os atos nulos, ou nulos de pleno direito, por terem sido produzidos em desacordo com a lei, apresentam vício insanável e não produziram qualquer efeito no mundo jurídico, referindo-se à

“nulidade absoluta”. Por sua vez, diz-se anulável o ato administrativo cujo vício pode ser sanado e convalidado, tratando-se, destarte, de “nulidade relativa”.

47. Contudo, a partir da teoria da linguagem, nada é nulo de pronto. Logo, não se deve falar em ato “nulo de pleno direito”, pois a nulidade somente será constituída quando houver a linguagem competente neste sentido. Então, até a edição de outra norma individual e concreta reconhecendo o vício, o ato administrativo de lançamento será válido, susceptível de anulação.

48. E, como o foco da nossa pesquisa são os vícios que podem macular o lançamento tributário, dentre as várias correntes doutrinárias, optamos por levar em consideração, na distinção entre nulidade e anulabilidade, a espécie de vício que atinja o ato administrativo.

49. Vinculamos, consequentemente, a nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais) e a anulação aos problemas que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais). A adoção dessa proposta decorre de sua intrínseca relação e compatibilidade com os elementos e elementos do ato administrativo.

50. Concluímos que as hipóteses de nulidade em processo fiscal discriminadas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto 70.235/72 são exemplificativas, pois, caso haja violação das disposições contidas no art. 10 do mesmo decreto e no art. 142 do CTN segundo o Conselho de Recursos Fiscais - CARF, também haverá se falar em nulidade do lançamento.

51. Entendemos que as alterações decorrentes de revisão do lançamento pelo Fisco estão restritas às situações que decorram de erro de fato. Isso porque partimos da premissa de que não se admite a revisão do lançamento quando for o caso de erro de direito ou alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, pois o que se presume é que o direito seja conhecido por todos, principalmente pela Administração.

52. O erro de fato caracteriza-se quando a situação fática é relatada de forma errada. O erro de fato, assim, é pertinente à construção linguística

equivocada do evento frente às provas apresentadas. Trata-se de problema intranormativo.

53. O erro de direito configurar-se-á sempre que houver um descompasso entre a norma geral e abstrata e individual e concreta, por conta de distorções na interpretação da lei. Trata-se de um problema, internormativo, de subsunção entre os enunciados prescritivos da norma geral e abstrata e da norma individual e concreta.

54. Ainda quanto ao controle de legalidade, o lançamento pode encontrar-se maculado por vícios materiais ou formais, conforme o defeito seja identificado no enunciado-enunciado (elementos) ou na enunciação-enunciada (pressupostos) do ato administrativo.

55. Os vícios decorrentes da inobservância das normas que tratam dos aspectos substanciais (direito tributário material) e que implicam na constatação de mácula em algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária são chamados de vícios materiais e que acarretam a nulidade do ato administrativo de lançamento, sem qualquer possibilidade de convalidação.

56. Em suma, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de problemas nos elementos essenciais e intrínsecos à constituição do ato administrativo de lançamento, ou seja, de um desacerto na aplicação dos critérios da RMIT, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”), ambos verificáveis no enunciado-enunciado.

57. Assim, a ocorrência do vício material está relacionada com a deformidade do conteúdo do lançamento, posto que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

58. Isso porque o conteúdo está diretamente ligado ao efeito de fazer surgir a obrigação tributária, estabelecendo as relações jurídico-tributárias (sujeitos ativo e passivo) com o direito de receber o crédito tributário, bem assim com o dever de quitá-lo.

59. Outrossim, como elemento intrínseco ao ato administrativo de lançamento, se constatada a ausência da respectiva motivação ou que ela não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal, sob o argumento de o ato ser nulo, por não oferecer ao contribuinte a possibilidade do exercício, em sua totalidade, de seu direito ao contraditório e ampla defesa, em razão de desconhecer as razões que fundamentaram o lançamento.

60. Tal nulidade deve-se ao fato de o lançamento estar eivado de vício material, ou seja, vício decorrente de problemas na aplicação da RMIT e na comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário (direito material), não sendo, pois, passível de convalidação. Inclui-se aí, como vício material, erro na indicação do sujeito passivo e no cômputo da base de cálculo.

61. Outrossim, por tratarem de aspectos formais e extrínsecos ao ato administrativo de lançamento, tanto a competência quanto as formalidades procedimentais para a confecção do ato são normas pertencentes ao direito tributário formal e verificáveis na enunciação-enunciada.

62. Logo, mediante a análise de tais marcas, é possível verificar a regularidade no processo de produção da norma individual e concreta introduzida no sistema pelo ato administrativo de lançamento. Caso sejam constatadas falhas no aludido ato, elas serão decorrentes de violação ao direito tributário formal e acarretarão a anulação do ato administrativo por vício formal, todavia podendo o lançamento ser refeito, conforme teor do art. 173, II do CTN.

63. Assim, demonstramos que os vícios decorrem da desobediência de regras disciplinadoras da produção normativa (direito tributário formal), mediante análise do processo enunciativo do ato, o que acarreta a anulação do lançamento, por vício formal, deixando em aberto, contudo, a possibilidade de nova constituição do crédito tributário, conforme dispositivo legal supracitado.

64. É, pois, convalidável o ato administrativo que não apresente vício em seu conteúdo, decorrente da aplicação distorcida do direito material, mas tão apenas defeito no procedimento administrativo que o formou, em

consequência de violação de normas de direito tributário formal, e que, justamente por tal razão, foi anulado formalmente.

65. Afinal, o lançamento substitutivo só tem lugar se o crédito tributário estiver constituído corretamente no lançamento primitivo, sem possibilidade de investigações adicionais ou de acréscimo nas exigências. Por conseguinte, o sujeito ativo deve se limitar a corrigir os vícios formais e manter o valor originariamente exigido, não sendo permitido suplementar a exigência pela ampliação da base de cálculo, percentual da alíquota e do valor do tributo, por exemplo.

66. Quanto ao desdobramento analítico do art. 173, II, do CTN, ao interpretarmos o teor do dito disposto, percebemos que se trata de norma que oferece ao Fisco oportunidade para a produção de novo lançamento, em substituição ao anterior, anulado em razão de defeito denominado de vício formal.

67. Acreditamos tratar-se, sim, de anulabilidade, por referir-se a ato eivado de vício formal, conforme premissas fixadas anteriormente acerca da distinção entre atos nulos e anuláveis, por configurar desrespeito a alguma norma de direito tributário formal.

68. A anulação em questão pode ser constituída mediante decisão proferida no âmbito judicial como na esfera administrativa, até porque tanto a Administração quando o Poder Judiciário podem constituir a nulidade do ato administrativo de lançamento. Ademais, única ressalva que se faz é que a opção pela discussão na esfera judicial implica em renúncia ao âmbito administrativo, conforme disposto na Súmula 1 do CARF.

69. De forma resumida, uma decisão torna-se definitiva nos casos previstos no processo administrativo fiscal (art. 42 do Decreto nº 70.235), ou seja, quando não admite mais recurso nas instâncias administrativas. No âmbito judicial, a definitividade da decisão se dá quando esta transita em julgado, isto é, coisa julgada na via judicial.

70. Mas, por entendermos o direito como um sistema comunicacional, conforme premissas firmadas no início da pesquisa, termo inicial da contagem do prazo decadencial ocorrerá somente na data da ciência do contribuinte da decisão que anulou o lançamento, porque a publicidade é requisito de eficácia de qualquer ato jurídico.

71. O teor do art. 173, II, CTN, permitindo ao Fisco que, diante de um lançamento declarado nulo por vício formal, refaça ato administrativo original, no prazo de 5 (cinco) anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que constituiu referida nulidade, tem sido alvo de inúmeras críticas doutrinárias, por violar, para alguns, o princípio da isonomia e introduzir, no sistema, possibilidade de interrupção da decadência (a despeito da ala divergente neste tocante).

72. Há se destacar, por fim, que a previsão contida no art. 173, II, do CTN tem motivado fortes embates, posto que, enquanto os contribuintes e seus procuradores se esforçam em demonstrar que os defeitos encontrados no ato de lançamento referem-se a vícios materiais, para não estarem sujeitos a novo lançamento, os representantes do Fisco fazem justamente o contrário, visando obter nova oportunidade de cobrar o mesmo crédito tributário.

73. Daí a necessidade de fixação de critérios seguros para identificação correta de quais defeitos atinentes ao ato administrativos se caracterizam como vícios formais ou materiais.

## REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução Alfredo Bosi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Extinção do Ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo, Saraiva, 2004.

ARAUJO, Clarice von Oerzten de. *Incidência Jurídica*. Teoria e crítica. São Paulo: Noeses, 2011.

ARAUJO, Clarice von Oerzten de. Da incidência como tradução. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 155-165.

\_\_\_\_\_. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 335-358.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed., 12. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. (co-autor). Justiça Tributária. In: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. Centro de Convenções de Vitória, Espírito Santo, 12-15 ago. 1998. *Anais...* São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 01-05.813 do Processo nº 11080.007081/2002-12*. Relator: José Carlos Passuello. Julgamento: 14 abr. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Publicação: 14 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 03-03.305 do Processo nº 13116.000375/91-43*. Julgamento: 09 jul. 2002. Órgão Julgador: 3ª Turma. Unidade: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Publicação: 09 jul. 2002.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 04-00.448 do Processo nº 11065.004595/2003-95*. Relatora: Leila Maria Scherrer Leitão. Julgamento: 13 dez. 2006. Órgão Julgador: 4ª turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: DJ 13 dez. 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 103-22.089 do Processo nº 10825.000672/2003-26*. Relator: Aloysio José Percínio da Silva. Julgamento: 25 maio 2007. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Publicação: DJ 25 maio 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 103-22532 do Processo nº 10830.004253/98-11*. Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe. Julgamento: 23 jun. 2006. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 23 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 104-23022 do Processo nº 13897.001532/2002-39*. Relator: Nelson Mallmann. Julgamento: 25 jan. 2008. Órgão Julgador: 4ª Câmara. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Data de Publicação: 25 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 105-17.139 do Processo nº 18471.000162/2007-41*. Relator: Marcos Rodrigues de Mello. Julgamento: 13 ago. 2008. Órgão Julgador: 5ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 13 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 107-06757 do Processo nº 10240.000205/98-85*. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 22 ago. 2002. Órgão Julgador: 7ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 22 ago. 2002.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 108-08.174 do Processo nº 11618.001634/2004-80*. Relator: Nelson Lósso Filho. Julgamento: 23 fev. 2005. Órgão Julgador: 8ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 23 fev. 2005.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 192-00.015 do Processo nº 13749.000603/2003-61*. Relator: Marcus Aurelio Caetano Lourenço. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial da 2ª Câmara. Unidade: 1º Conselho. Publicação: 08 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 202-19.321 do Processo nº 13808.003875/00-01*. Relator: Domingos de Sá Filho. Julgamento: 04 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: DJ 04 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 204-00.582 do Processo nº 11030.001766/2002-41*. Relator: Rodrigo Bernardes de Carvalho. Julgamento: 13 set. 2005. Órgão Julgador: 4ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: 13 set. 2005.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 205-00.295 do Processo nº 35600.004312/2006-10*. Relator: Marco André Ramos Vieira. Julgamento: 14 fev. 2008. Órgão Julgador: 5ª Câmara. Unidade: 2º Conselho. Publicação: 14 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1102-000.375 do Processo nº 10680.724186/2009-84*. Relator: Silvana Rescigno Guerra Barretto. Julgamento: 25 set. 2012. Órgão Julgador: 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 25 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1102-00.276 do Processo nº 13820.000359/2003-26*. Relator: Jose Sergio Gomes. Julgamento: 03 ago. 2010. Órgão Julgador: 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 03 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1801-001.336 do Processo nº 10830.000028/2003-89*. Relatora: Ana de Barros Fernandes. Julgamento: 10 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 10 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1802-001.296 do Processo nº 10510.001066/2010-09*. Relator: Nelso Kichel. Julgamento: 21 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: DJ 21 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1803-00.338 do Processo nº 10920.001112/2007-34*. Relator: Walter Adolfo Maresch. Julgamento: 16 nov. 2011. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 1803-01.065 do Processo nº 10580.721939/2008-47*. Relator: Sérgio Rodrigues Mendes. Julgamento: 30 mar. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 1ª Seção. Publicação: 30 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2101-001.056 do Processo nº 10875.001377/2005-63*. Relator: Odmir Fernandes. Julgamento: 07 fev. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 07 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2201-002.084 do Processo nº 19515.002599/2006-48*. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa. Julgamento: 17 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Data de Publicação: 18 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2201-002.117 do Processo nº 13864.000001/2005-59*. Relator: Eduardo Tadeu Farah. Julgamento: 14 maio 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 2ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: DJ 17 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2301-003.426 do Processo nº 13888.002450/2008-14*. Relator: Adriano Gonzáles Silvério. Julgamento: 14 mar. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 3ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 27 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2302-002.496 do Processo nº 11330.000219/2007-78*. Relator: Arlindo da Costa e Silva. Julgamento: 15 maio 2013. 2ª Turma da 3ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 03 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2401-002.975 do Processo nº 12898.000162/2008-35*. Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Julgamento: 16 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 09 ago. 2013;

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2302-002.496 do Processo nº 11330.000219/2007-78*. Relator: Arlindo da Costa e Silva. Julgamento: 03 ju. 2013. Órgão Julgador: 3ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: DO 03 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2402-001.543 do Processo nº 35464.004202/2006-51*. Relatora: Ana Maria Bandeira. Julgamento: 15 mar. 2011. Órgão Julgador: 2ª turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Data de Publicação: 15 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2402-003.549 do Processo nº 14367.000020/2009-82*. Relator: Julio Cesar Vieira Gomes. Julgamento: 14 maio 2013. Órgão Julgador. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 03 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-000.666 do Processo nº 17460.001025/2007-91*. Relator: Ivacir Julio de Souza. Julgamento: 28 jul. 2011. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 18 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-001.480 do Processo nº 13629.000914/2010-15*. Relator: Carlos Alberto Mees Stringari. Julgamento: 10 jul. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: DJ 06 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2403-001.871 do Processo nº 10911.000311/2007-34*. Relator: Marcelo Magalhaes Peixoto. Julgamento: 19 fev. 2013. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 15 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2802-002.091 do Processo nº 11080.721936/2009-98*. Relator: German Alejandro San Martin Fernandez. Julgamento: 23 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 19 mar. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2802-002.349 do Processo nº 13826.000022/2006-10*. Relator: Dayse Fernandes Leite. Julgamento: 27 jun. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 27 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 2803-001.507 do Processo nº 36032.000286/2006-05*. Relator: Amilcar Barca Teixeira Junior. Julgamento: 18 abr. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma Especial. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 05 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3202-000.633 do Processo nº 10611.001155/2002-07*. Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação 02 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3403-001.831 do Processo nº 10875.001335/2002-80*. Relator: Domingos de Sá Filho. Julgamento: 27 nov. 2012. Órgão Julgador: 3ª Turma da 4ª Câmara. Unidade: 3ª Seção. Publicação: 07 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 3802-000.899 do Processo nº 10314.003607/2007-46*. Relator: José Fernandes do Nascimento. Julgamento: 20 mar. 2012. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 3ª Seção. Publicação: 20 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9101-00.294 do Processo nº 10805.002942/2002-91*. Relator: Valmir Sandri. Julgamento: 24 ago. 2009. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 24 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9101-001.610 do Processo nº 10680.003034/2001-97*. Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Julgamento: 16 abr. 2013. Órgão Julgador: 1ª Turma. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 20 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9202-002.604 do Processo nº 17546.001197/2007-14*. Relator: Gonçalo Bonet Allage. Julgamento: 23 abr. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior. Unidade: 2ª Seção. Publicação: 20 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão nº 9202-002.732 do Processo nº 36660.000329/2007-29*. Relator: Elias Sampaio Freire. Julgamento: Órgão Julgador: 11 jun. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior. Unidade: Câmara Superior. Publicação: 24 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão n. 19200-015 do Processo nº 13749.000603/2003-61*. Relator: Sidney Ferro Barros. Julgamento: 08 set. 2008. Órgão Julgador: 2ª Turma Especial. Unidade: 1º Conselho de Contribuintes. Publicação: 14 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Súmula nº 1*. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Consolidada com acórdãos paradigmas.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Súmula nº 35*. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada

pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. Aprovação: Tribunal Pleno. Brasília, 08 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 17 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 17 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em 17 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de passar. Brasília, DOU 28 maio 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 17 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.422.444/AL*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgamento: 04 out. 2012. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: 11 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 30.272/MG*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 20 out. 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 27 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 246.032/PE*. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 05 fev. 2013. Órgão Julgador: 2ª Turma de Julgamento. Publicação: DJe 19 fev. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.174.900/RS*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 03 maio 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 09 maio 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 690.382/PE*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 20 out. 2009. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: DJe 04 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 886.462/RS*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento: 22 out. 2008. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJ 28 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 932.109*. Relator: Teori Albino Zavascki. Julgamento: 09 dez. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: 17 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.143.625/MS*. Relator: Herman Benjamin. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.241.514/RJ*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação: 03 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. *Apelação Cível nº 17.773 do Processo nº 1998.33.00.017773-8*. Relator: Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. Julgamento: 06 nov. 2006. Órgão Julgador: 7ª Turma. Publicação: DJ 17 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF-3. *Apelação Cível nº 682530 do Processo nº 2001.03.99.015865-4/SP*. Relatora: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida. Julgamento: 19 nov. 2003. Órgão Julgador: 6ª Turma. Publicação: DJ 12 dez. 2003.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF-5. *Apelação Cível nº 324665/PE do Processo nº 2003.05.00.022676-5*. Julgamento: 24 jul. 2008. Órgão Julgador: 1ª Turma. Publicação: DJ 30 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Medida Cautelar nº 6.257-RS (2003/0039117-0)*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 fev. 2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 25 fev. 2004.

CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAIS, Cleide Previtalli. *Processo Tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Interpretação e Aplicação do Direito*. HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. A ideia de texto e sua potencialidade analítica para a teoria comunicacional do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 193-220.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. As Decisões do Carf e a Extinção do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 212, p. 90-102, maio 2013.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. Erro de Fato e Erro de Direito na Teoria do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 73, p. 05-15, 1993.

\_\_\_\_\_. IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 12, p. 42-60, set. 1996.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012. p. 49-59.

\_\_\_\_\_. Segurança Jurídica no Novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 04-34.

\_\_\_\_\_. Sujeição Passiva e Responsáveis Tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 11, p. 255-263, 1. quin., jun. 1996.

\_\_\_\_\_. *Teoria na Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 9-10, p. 276-294, 1979.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo Tributário – Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTARDO, Hamilton Fernando. *Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

CASTRO JUNIOR, Torquato. *A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Motivo e Motivação do Ato Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_; COELHO, Eduardo Junqueira. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2012. p. 68-101.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Nacional Tributário. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. Preclusão da Prova no Processo Administrativo Tributário: Um falso problema. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 67-96.

DE PASSOS, José Joaquim Calmon. *Esboço de uma teoria das Nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DIAS, Karem Jureidini. O Controle de Legalidade dos Lançamentos que Requalificam Fatos. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 331-350.

\_\_\_\_\_. O Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DOMINGO, Luiz Roberto. O Princípio da ampla defesa na apreciação do recurso de ofício. In: ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 285-299.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 5. ed. Buenos Aires: Astrea, 1999.

FAGUNDES, Seabra. *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord.). *Curso de*

*Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 307-334.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_; SILVA, Renata Elaine (Orgs.). *Direito Tributário Eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991.

FERREIRA, Olívia Tonello Mendes Ferreira. *Embargos à Execução Fiscal após o advento da Lei 11.382/2006*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 2. ed. São Paulo: Ática, 2001.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. Obrigação e crédito tributário. Anotação à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. *Revista dos Tribunais*, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002. p. 308-329.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *As Nulidades no Processo Penal*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento Tributário e sua Invalidação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

GUIBOURG, Ricardo Alberto. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

\_\_\_\_\_; GIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

HARET, Florence Cronemberger. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HEGENBERG, Leônidas. *Etapas da investigação científica*. v. 2. São Paulo: E.P.U./EDUSP, 1976.

\_\_\_\_\_. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2001.

HEIDEGGER, Martin. *A caminho da linguagem*. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2003.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica tributária. O cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 79, p. 187-197, 2001.

\_\_\_\_\_. *Norma Jurídica: Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

KOCH, Deonísio. *Processo Administrativo Tributário e Lançamento*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. *Lançamento, Processo Administrativo e Extinção do Crédito Tributário: uma aplicação da teoria da Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

\_\_\_\_\_. O Supremo Tribunal Federal e Norma Jurídica: Aproximações com o Construtivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 367-396.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 175, p. 106-116, abr. 2010.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 23-24, p. 247-252, 1983.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro* (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento Tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Helena Duarte Marques. *Iniciação à Semântica*. 6. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para a Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 193, p. 173-187, out. 2011.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos Vícios do Ato Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008 (Coleção Temas de Direito Administrativo, v. 19).

MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes Aduaneiros Especiais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Coleção de Estudos Tributários*. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato Administrativo e Direitos dos Administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. v. I, 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 577.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica e o giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MENDONÇA, Maurítânia Elvira de Sousa. Processo Administrativo: Alguns Aspectos Importantes. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 7, n. 1, p. 16-48, jan.-jun. 2012.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*. Tomo IV, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *As Regras do Direito e as Regras dos Jogos*. Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

\_\_\_\_\_. *Teoría del Derecho*. Fundamentos de teoría comunicacional del derecho. v. 1., 2. ed. Espanha: Thomson Civitas, 2008.

MOUSSALLÉM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Revogação em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NEDER, Marcos; LOPES, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Manfredo de. *Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal. Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, p. 421-455, 2012.

SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTAELLA, Lúcia. *Comunicação e Pesquisa*. São Paulo: Bluecom, 2011.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. A “maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-01/eurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao>>. Acesso em: 01 ago. 2013.

\_\_\_\_\_. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 51-92.

\_\_\_\_\_. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. (Coord.). *Direito Tributário e Finanças Públicas: Do Fato à Norma, Da Realidade ao Conceito Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Bueno Aires: Paidós, 1999.

SEHN, Solon. *Pis-Cofins – Não Cumulatividade e Regimes de Incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética; Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2002. p. 22-39.

SILVA, Clarissa Sampaio. *Limites à Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, Renata Elaine. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Contribuições para a Seguridade Social – À luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

\_\_\_\_\_. Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321-342.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. I. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004.

\_\_\_\_\_. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. II. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2004.

\_\_\_\_\_. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. Norma Jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 61, p. 12-26, 1982.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. O conceito de “vício formal” do art. 173, III, do Código Tributário Nacional e o prazo de decadência do direito ao novo lançamento realizado em substituição de lançamento anterior parcialmente anulado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 207, p. 7-13, dez. 2012.