

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**EDSON RODRIGUES DE SOUSA JÚNIOR**

**A RELEVÂNCIA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO AUTO DE INFRAÇÃO:  
ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES E SEUS LIMITES NO CURSO DO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo**

**2022**

**EDSON RODRIGUES DE SOUSA JÚNIOR**

**A RELEVÂNCIA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO AUTO DE INFRAÇÃO:  
ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES E SEUS LIMITES NO CURSO DO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO**

**MESTRADO EM DIREITO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário do Programa de Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Tácio Lacerda Gama.

**São Paulo**

**2022**

S725

Sousa Júnior, Edson Rodrigues de

A relevância do critério jurídico no auto de infração: análise das modificações e seus limites no curso do processo administrativo brasileiro. – São Paulo: [s.n.], 2022.

149 p. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2022.

Orientador: Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama

1. Direito tributário. 2. Processo administrativo tributário. 3. Teoria geral do direito. I. Gama, Tácio Lacerda. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

CDD 340

**EDSON RODRIGUES DE SOUSA JÚNIOR**

**A RELEVÂNCIA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO AUTO DE INFRAÇÃO:  
ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES E SEUS LIMITES NO CURSO DO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário do Programa de Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Tácio Lacerda Gama.

Data da aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(PUC-SP)

---

Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(PUC-SP)

---

Profa. Dra. Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(IBET)

**São Paulo  
2022**

*Aos meus avós Sebastião e Maria (in  
memorian) pelo exemplo de vida e dedicação  
à família.*

*Aos meus pais Edson e Regina, meu eterno  
obrigado pela oportunidade da vida, formação,  
espiritualidade e esforço contínuo para uma  
vida melhor ao próximo.*

*A minha esposa Renata e ao meu filho Rafael,  
agradeço o apoio para a concretização deste  
trabalho e compreensão pelos momentos que  
estive ausente.*

*Ao meu sempre orientador, Professor Tácio  
Lacerda Gama, sem o seu direcionamento e  
orientações, nada seria possível.*

*O princípio da irretroatividade é decorrência normal, da natureza das leis, advém da lógica das coisas, da razão e da moral e está na base do princípio da separação de poderes.*

*Misabel Abreu Machado Derzi*

SOUSA JUNIOR, Edson Rodrigues de. *A relevância do critério jurídico no auto da infração: análise das modificações e seus limites no curso do Processo Administrativo brasileiro*. 2022. 149 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022.

## RESUMO

O objetivo da investigação consiste em apresentar as principais regras dispostas no ordenamento jurídico brasileiro acerca da importância do critério jurídico, hipóteses legais de modificação e limites de tais mudanças no curso do processo administrativo brasileiro diante dos autos de infração lavrados pelas autoridades administrativas competentes, no exercício do poder de revisão do lançamento tributário, as quais estão basicamente contidas nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional. O método de pesquisa aplicada é a qualitativa bibliográfica com apoio na jurisprudência disponível sobre o tema. O estudo promoverá compreender a relevância do critério jurídico no auto de infração e quais são os limites para a sua alteração no lançamento tributário oriundo das autuações fiscais (artigo 146 do CTN), bem como todas as hipóteses descritas no artigo 149 do CTN, em que o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa no país.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Processo Administrativo Tributário. Teoria Geral do Direito.

SOUSA JUNIOR, Edson Rodrigues de. *The relevance of the legal criterion in the infraction notice: analysis of the modifications and their limits during the Brazilian Administrative Proceedings*. 2022. 149 p. Dissertation (Master in Laws). Graduate Program in Laws. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022.

## ABSTRACT

The goal of the research is to present the main rules of the Brazilian legal system about the importance of the legal criterion, legal hypotheses of modification and legal limits for changing the progress of the Brazilian administrative process for the infraction notices made by the competent administrative authorities in the exercise of power, review of the tax assessment. These rules are set out in articles 145, 146 and 149 of the National Tax Code of Brazil (CTN). The applied research method is the bibliographical qualitative based on available precedents on the subject. The study will promote understanding of the relevance of the legal criterion in tax assessments and what are the limits for changing the tax assessment in tax assessments (article 146 of the CTN), as well as all the hypotheses described in article 149 of the CTN, in which the assessment can be reviewed ex officio by the administrative authority in the country.

**Keywords:** Tax Law. Administrative Tax Process. General Theory of Law.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1 - O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E A SUA RELAÇÃO COM O DIREITO</b> .....	<b>12</b>
1.1 O Constructivismo lógico-semântico, a linguagem e o direito .....	12
1.2 O direito positivo como um modelo comunicacional.....	20
1.3 Influência e relevância do direito constitucional e administrativo na constituição do crédito tributário .....	26
1.4 A relevância dos princípios da administração pública na constituição escoreita do crédito tributário.....	31
1.5 Importância e parâmetros dos atos administrativos no lançamento fiscal....	35
1.6 Influência e reflexos da lei de introdução às normas do direito brasileiro na constituição do crédito tributário .....	42
<b>CAPÍTULO 2 - IMPORTÂNCIA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO AUTO DE INFRAÇÃO</b> .....	<b>49</b>
2.1 Os alicerces de direito tributário na constituição do crédito tributário .....	51
2.2 A Fenomenologia da incidência normativa no lançamento tributário e seus pressupostos.....	55
2.3 A fixação do critério jurídico no lançamento pela autoridade administrativa	61
2.4 A imutabilidade do lançamento tributário .....	63
2.5 A impugnação pelo sujeito passivo da obrigação tributária.....	68
2.6 O legítimo exercício do direito de defesa pelo contribuinte através da linguagem das provas.....	70
2.7 O recurso de ofício pela autoridade administrativa .....	73
<b>CAPÍTULO 3 - ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES LEGAIS DO CRITÉRIO JURÍDICO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO</b> .....	<b>75</b>
3.1 A modificação do critério jurídico no curso do processo administrativo brasileiro .....	77
3.2 O Erro de fato como causa da revisão do lançamento.....	84
3.3 Princípio da proteção da confiança do contribuinte.....	87
3.4 A existência do fato gerador ocorrido posteriormente à fixação do critério jurídico original.....	91
3.5 As hipóteses contidas no artigo 149 do Código Tributário Nacional para a revisão de ofício pela autoridade administrativa .....	98

<b>CAPÍTULO 4 - LIMITES DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO .....</b>	<b>106</b>
4.1 Alteração do critério jurídico na corrente clássica do direito brasileiro .....	106
4.2 Limites na alteração do critério jurídico adotado no ato do lançamento pela autoridade fiscal competente e o artigo 146 do CTN .....	110
4.3 Principais problemas enfrentados pelos contribuintes com a mutação do critério jurídico sem a observância aos preceitos legais .....	118
4.4 A cautela da autoridade administrativa no uso do arbitramento, da ficção, da presunção e do erro de fato como métodos de constituição definitiva do crédito tributário .....	134
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>143</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>146</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende expor a importância do critério jurídico no lançamento feito nas autuações fiscais, bem como analisar e responder, de forma concisa, as principais críticas, deficiências, alterações e até a ausência de um critério jurídico minimamente seguro no lançamento feito pela autoridade administrativa, via auto de infração, denotando um problema hodiernamente enfrentado pelos contribuintes junto a diversos entes fiscais brasileiros.

É frequente a lavratura de autos de infração com critério jurídico que contém linguagem descritiva precisa do fato gerador da obrigação tributária, a interpretação do agente fiscal acerca dos dispositivos legais aplicáveis à espécie, os quais descrevem o tributo devido e a penalidade incidente, todavia, a experiência também demonstra que inúmeros autos de infração são materializados com critério jurídico não atrelado à legalidade, acarretando lançamentos fiscais ilegais, os quais precisam ser concluídos, em casos excepcionais, a qualquer custo, em desfavor do contribuinte, em desobediência ao ordenamento jurídico brasileiro.

O problema que se pretende abordar é trazer a lume os limites para a modificação do critério jurídico no processo administrativo fiscal brasileiro, permitindo, aos operadores do direito, uma defesa efetiva para as autuações fiscais, com critério jurídico deficiente ou até mesmo ausente, diante das alterações que porventura possam ocorrer no curso do processo administrativo, para a constituição do crédito tributário.

Pesquisar a relevância do critério jurídico, nas autuações fiscais, bem como analisar as modificações admissíveis no ordenamento jurídico e seus limites no curso do processo administrativo brasileiro é importante para assegurar a constituição correta do crédito tributário, o que representaria um avanço social, cultural e até mesmo político do assunto. Seria um avanço social, pois a constituição correta do crédito tributário permite que a cobrança seja mais célere e, conseqüentemente, beneficiará a toda a sociedade. Sob o aspecto cultural, seria um avanço na forma como a autoridade administrativa deveria agir em razão dos limites impostos pelo Código Tributário Nacional, Constituição Federal de 1988 e demais atos legais aplicáveis. Enfim, a relevância política se apresenta na disponibilização esmerada de recurso público a ser aplicável nas diversas áreas essenciais para a manutenção do Estado Brasileiro.

Objetivamente, essas são as dúvidas ou as incertezas que serão aqui tratadas sob o aspecto da segurança jurídica e da confiabilidade no direito, o que permitirá combater o lançamento irregular pela autoridade administrativa pela via do auto de infração.

Desde já salienta-se que a crença de um indivíduo é formada a partir da dúvida. A dúvida é a chama da ciência e da evolução humana ou “a gênese do conhecimento científico. Ao questionar, o sujeito se põe frente ao objeto. E é na relação entre sujeito e objeto que se constrói o saber. A formulação da dúvida sugere a definição do objeto. A concepção deste induz à escolha do método. O encadeamento de respostas sob o influxo de uma metodologia faz surgir a ciência. Nesse sentido, a dúvida é o pretexto para a construção e renovação do saber científico. Ao questionar certezas vigentes, submetendo-as ao crivo da dúvida, surge espaços para encontrar novas convicções que se mostrem consistentes, precisas e úteis<sup>1</sup>”.

Tudo isso nos conduz à ideia de que a segurança jurídica desemboca na confiança que as pessoas devem ter no Direito<sup>2</sup>, posto que todo indivíduo precisa de segurança para planejar e conduzir com responsabilidade e autonomia sua vida. “Em suma, o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito<sup>3</sup>”.

---

<sup>1</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2020. p. 01.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Editora JusPODIVM Malheiros, 2021. p. 354.

<sup>3</sup> Ibid.

# CAPÍTULO 1 - O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E A SUA RELAÇÃO COM O DIREITO

## 1.1 O Constructivismo lógico-semântico, a linguagem e o direito

A teoria analítica ou aglutinante, denominada Constructivismo Lógico-Semântico<sup>4</sup>, é um método científico de aproximação e melhor conhecimento do direito “que visa agregar firmeza e coerência ao discurso do Direito Positivo e da Ciência do Direito mediante redução das ambiguidades e da vaguidade dos termos utilizados”<sup>5</sup>.

Esse método foi fortemente influenciado pelo Neopositivismo Lógico, Empirismo Lógico ou Filosofia Analítica do Círculo de Viena, corrente filosófica que surgiu na segunda década do século XX, em Viena, na Áustria.

O Círculo de Viena era composto por um grupo heterogêneo de estudiosos, que debatiam a ciência e buscavam construir uma teoria geral e qualificada do conhecimento<sup>6</sup>, através de uma linguagem precisa, rígida, que só seria possível através da redução da filosofia à epistemologia e desta para a semiótica ou teoria dos signos, denotando a extrema relevância que esse movimento atribuiu à linguagem.

Assim, o Círculo de Viena chegou a conclusão de que “para fazer ciência dois são os caminhos possíveis: (i) criar novos vocábulos que agregassem precisão às ideais; ou (ii) submeter os termos ao que Rudolf Carnap chamou de processo de elucidação, numa verdadeira purificação da linguagem”<sup>7</sup>, devendo ser passível de comprovação empírica<sup>8</sup> os estudos científicos quando eles nada afirmam sobre a realidade (empirismo lógico), visto que “o mundo circundante é constituído pela linguagem, porque somente por meio dela esse mundo existe para o sujeito e, portanto, pode tornar-se objeto de conhecimento”<sup>9</sup>.

Em momento seguinte e adicional a essa corrente filosófica, surge o Giro Linguístico como uma corrente filosófica complementar, que utilizava a linguagem

---

<sup>4</sup> Lourival Vilanova foi o responsável pela criação do Constructivismo Lógico-Semântico.

<sup>5</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Noeses, 2019. p. 7.

<sup>6</sup> Segundo Kant, o dado real é aquele fruto da manifestação do pensamento, construído pelo homem através das categorias do conhecimento e a partir das sensações ou mundo pré-categorial, ou seja, o limite do conhecimento era imposto pelo pensamento e pela experiência surgindo a linguagem nesses dois instantes, a qual unia o sujeito ao objeto do conhecimento.

<sup>7</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2019, op. cit., p. 8.

<sup>8</sup> Importância da experiência e do pragmatismo para a constituição da linguagem em realidade.

<sup>9</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2019, op. cit., p. 9.

como edificadora do próprio mundo circundante ou da realidade, ante o rompimento da tradicional forma de conceber a realização entre linguagem e conhecimento, posto que o conhecimento não surge na relação entre sujeito e objeto, mas sim na relação entre linguagens, significações, daí a importância da semiótica<sup>10</sup>.

Assim, “o marco inicial dessa teoria foi a obra de Wittgensteins – *Tractatus Lógico – Philosophicus*. Com o trecho muito conhecido, *os limites do meu mundo significam os limites da minha linguagem*”<sup>11</sup>, desde então, a linguagem passou a ser independente do mundo da experiência, constituindo-se como o próprio processo para o conhecimento, que acaba com a corrente positivista do pensamento das verdades objetivas ou por correspondência (método científico tradicional), em face da autorreferencialidade da linguagem, posto que o único modo de compreender a realidade é pela linguagem, ante a independência dos signos com os objetos que representam.

O “giro linguístico significa um novo entendimento sobre o estudo da linguagem, a (linguagem) deixa de ser tida como relação entre o sujeito cognoscente e o objeto, e se converte em um nexos capaz de criar tanto o eu como a realidade”<sup>12</sup>, o que comprova a importância do suporte físico, significado e significação para o intérprete para tudo aquilo que o circunda, inclusive os fatos. Nesta linha, a teoria dos signos revela sua importância para o uso da linguagem e a interpretação do direito:

Estudar o signo, em suma, quer dizer procurar um nível extremamente simples, quase abstrato do sentido. Seja na situação de comunicação, seja na de significação, é fácil encontrar esta célula fundamental: um objeto, de duas faces, ou antes, uma relação que liga um significante ao significado<sup>13</sup>.

Constata-se que os signos são construções psíquicas, culturais, dependente de fatores ligados à aprendizagem, patrimônio e competências do ser humano, os quais são utilizados no processo de comunicação do ser cognoscente mediante o emprego de linguagem, os quais permitem interpretações da norma jurídica aptas a auxiliar na

---

<sup>10</sup> A semiótica ou a teoria dos signos são construções psíquicas, culturais, dependente de fatores ligados à aprendizagem, patrimônio e competências do ser humano, os quais são utilizados no processo de comunicação do ser cognoscente mediante o emprego de linguagem, os quais permitem interpretações da norma jurídica aptas a auxiliar na construção e inserção de novos enunciados jurídicos.

<sup>11</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2016. p. 01-54.

<sup>12</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Noeses, 2019. p. 12.

<sup>13</sup> VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. São Paulo: Editora Loyola, 2015. p. 32.

construção e inserção de novos enunciados jurídicos.

Indo avante, Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Direito Tributário, Linguagem e Método*, esclarece que o termo conhecer<sup>14</sup> significa o ato de perceber, o saber inconsciente, o conhecimento pleno, o saber consciente ou aquela percepção madura que se torna pensamento efetivo. Esse professor relaciona a linguagem ao conhecimento na seguinte afirmação:

O que sucede neste domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de realidade, e ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas.<sup>15</sup>

Isto é, só há realidade quando o fato é vertido em linguagem, sendo que toda forma de linguagem é o modo organizado que flui a comunicação. Acerca da realidade no campo do direito, importante mencionar o método inferencial de Charles Sanders Peirce<sup>16</sup>, citado por Risto Hilpinen, o qual denota como o pragmatismo lida com a prática e com a aplicação do Direito, sendo a prática a mola propulsora do direito, acreditando que categorias e generalizações não têm significado fora de nossas práticas e atividades, isto é, fora da experiência.

Enfim, é através da consciência que o indivíduo avalia e reflete sobre todo esse patrimônio construído, formando, assim, a possibilidade do conhecimento, sendo os sentidos e todas as percepções humanas, inclusive a experiência, elementos que formam o conhecimento e a consciência do indivíduo como ser pensante:

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 dados obtidos pela intuição sensível (olfato, visão, audição, tato e paladar), processando assim suas emoções, sentimentos e sensações, lembrança, sonhos, imaginação, pensamentos, esperanças e a gama imensa de suas manifestações volitivas”.<sup>17</sup>

Essas assertivas bem descrevem como os sentidos ou percepções do espírito

<sup>14</sup> Alaor Caffé Alves diz que “conhecer é representar um objeto. É o ato de tornar um objeto presente à percepção, à imaginação ou a inteligência de alguém”.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015. p. 8.

<sup>16</sup> HILPINEN, Risto. On Practical Abduction. *Theoria*, v. 73, n. 3, p. 207-220, 2007.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 2015, op. cit., p. 8.

humano formam o conhecimento. A capacidade perceptiva sensorial referente às emoções, sentimentos ou sentidos físicos, em conjunto com os demais valores do ser cognoscente, permitem a avaliação e a reflexão “acerca dos elementos que conheceu, incorporando-os ao patrimônio do seu espírito”<sup>18</sup>. Segundo Paulo de Barros Carvalho, essas instituições sensíveis são percepções possíveis de formar um saber consciente e, conseqüentemente, um pensamento maduro e efetivo rumo ao conhecimento.

Alinhada com a teoria analítica, Fabiana Del Padre Tomé salienta que:

A experiência sensorial é imprescindível ao ato do conhecimento. Essa experiência, porém, não se resume ao mero contato com a coisa-em-si, exigindo, para que se opere, a interpretação dos fenômenos que se nos apresentam. É mediante o contato com essa interpretação que construímos outras interpretações mais elaboradas, denominadas significações conceptuais<sup>19</sup>.

Em síntese, é a linguagem que cria ou constitui a realidade do ser humano, pois nada existe sem esse pressuposto, a linguagem. Elucidando o fato de a linguagem constituir a realidade, Paulo de Barros Carvalho assim dispõe sobre as quatro regiões ônticas no âmbito da teoria dos objetos:

- (i) objetos naturais (reais com existência no tempo/espaço, verificáveis e neutros de valor);
- (ii) objetos ideais (irreais no tempo/espaço, inverificáveis e neutros de valor);
- (iii) objetos culturais (reais com existência no tempo/espaço, verificáveis, contêm valor positivo ou negativo) e
- (iv) objetos metafísicos (reais com existência no tempo/espaço, inverificáveis, contêm valor positivo ou negativo), sendo o ser humano o centro a partir do qual os objetos do mundo são considerados.

O diagrama, a seguir, bem exemplifica as quatro regiões ônticas, sendo o ser cognoscente o centro ou o ponto de referência de onde se irradiam os espaços correspondentes. Vejamos:

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015. p. 8.

<sup>19</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 01-54.



Constata-se que o homem é o núcleo que integra todas as tentativas de localização dos objetos, demonstrando que ele tem participação imediata nas quatro regiões ônticas, denotando, nestas, sua existência e suporte operacional para a execução das atividades humanas, enquadrando-se o conhecimento jurídico na região ôntica de objeto cultural ante o seu caráter empírico (verificável na experiência), valioso e existente no tempo/espaço.

Além disso, acredita-se que todas as regiões ônticas são levadas em consideração na formação do conhecimento jurídico pelo ser humano, pois elas, de alguma forma, podem interferir na percepção e consciência do ser cognoscente. Para Paulo de Barros Carvalho, essa classificação, como de resto todas as outras, não esgotam com precisão o mundo objetal.

Tanto é verdade, que a obra *Língua e Realidade*, de Vilém Flusser, desponta a importância da adoção de um sistema de referência, da seguinte forma:

Uma das ânsias fundamentais do espírito humano em sua tentativa de compreender, governar e modificar o mundo é descobrir uma ordem".."O espírito em sua vontade de poder, recusa-se aceitá-lo. Procura, no fundo das aparências caóticas, uma estrutura graças à qual às aparências, caoticamente complicadas possa ser explicadas<sup>20</sup>.

Segundo Flusser<sup>21</sup>, a compreensão de um mundo caótico serve para criar um sistema organizado de referências, que passará a servir de regra na tentativa de o espírito humano compreender, governar e até mesmo modificar o mundo. Esse sistema de referências é criado, inicialmente, pelo esforço humano de catalogar o mundo, sendo, em seguida, necessário um segundo esforço de coordenar e hierarquizar esse mundo, promovendo o ser humano a transformação do mundo caótico em cosmo (mundo ordenado), avançando, assim, o espírito humano da

<sup>20</sup> FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Editora Annablume, 2007. p. 37-47.

<sup>21</sup> Ibid.

aparência para a realidade.

Fabiana Del Padre Tomé esclarece que inexistente conhecimento sem um sistema de referência. Dessa forma, só há conhecimento através desse sistema de referência, que permitirá o exame da veracidade como algo verificável na experiência.

Não existe conhecimento sem sistema de referência: este é condição sem a qual aquele não subsiste. É exatamente por se colocarem em um sistema de referência que os objetos adquirem significado, pois algo é inteligível à medida que é conhecida sua posição em relação aos outros elementos, tornando-se clara sua postura relativamente a um ou mais sistema de referência<sup>22</sup>.

A existência do conhecimento se dá através de um sistema de referência que permitirá o exame da veracidade como algo verificável na experiência. Para a verificação de algo na experiência, o pragmatismo jurídico e a filosofia da linguagem nos ajudam nessa tarefa, pois essas ferramentas lidam com a prática, mediante o uso do texto legal a partir de experiências que ocorreram no passado ou experiências que podem ser formuladas hipoteticamente pelo intérprete, cujo resultado é a norma (resultado da interpretação), viabilizando, dessa forma, a subsunção do fato ao resultado da interpretação (norma jurídica em sentido estrito), que nada mais é, que a aplicação do direito. Para reforçar essa ideia, Margarida Lacombe Camargo, assim dispõe a respeito do assunto:

O direito é uma ciência que se ocupa da prática, e por isso dela não se pode dissociar. Assim, a norma jurídica criada para disciplinar situações concretas, só ganha sentido e, portanto, só pode ser compreendida, quando efetivamente aplicada pela autoridade competente, isto é, quando concretizada<sup>23</sup>.

Em suma, direito é linguagem e inexistente ciência, como é o caso do Direito, sem linguagem. A linha metodológica aqui adotada é enfática ao afirmar que o conhecimento exige previamente ou se opera mediante uma construção linguística, sendo que o conhecimento pleno em dado momento só é alcançado por meio de linguagem competente.

---

<sup>22</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 01-54.

<sup>23</sup> CAMARGO, Margarida Lacombe. "O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro". In: SOUZA NETO, Claudio Pereira de (Coord.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Edidotra Lumen Juris, 2009.

Por essa mesma razão, somente por meio da linguagem é possível o conhecimento em seu sentido pleno, como algo objetivado. Vale recordar a proposição 5.6 do *Tractatus LogicoPhilosophicus*, segundo o qual os limites da minha linguagem denotam os limites do meu mundo<sup>24</sup>.

Apesar do Direito pressupor uma linguagem, o mundo não se resume a textos, pois existem os objetos físicos que nos circundam, a atividade sensorial do ser humano, o contexto, o espaço e o tempo que formam a percepção e a consciência do ser humano, ou seja, nem tudo é texto sobre essa concepção, mas será vertido em linguagem em dado momento, tanto com relação ao fato como à interpretação da norma.

Desta forma, para conhecer o direito e os limites do conhecimento jurídico, descrevem-se os termos “saber de”, “saber como” e o “saber que”. *Saber de* é a compreensão rudimentar do mundo necessária à sobrevivência do ser humano (visão, tato, olfato, audição e paladar). *Saber que* é um aprimoramento da compreensão rudimentar mediante o enriquecimento de experiências passadas. O *saber como* é o momento da melhor compreensão de mundo pelo indivíduo, estando ele apto a executar atos complexos, sendo que no resultado de toda essa vivência, o ser atinge o *saber que*.

A erudição do direito consiste no operador do direito demarcar sua amplitude e limites do conhecimento para uma análise consciente e profunda do ser humano da ciência do direito, expandindo os limites do conhecimento e ampliando a evolução dessa ciência humana a partir de novas interpretações plausíveis e autênticas em nosso sistema jurídico de referências.

Em suma, a verdade é alcançada não pela relação entre a palavra e a coisa, mas sim entre as próprias palavras (linguagem), e que a realidade jurídica atribui como verdadeiro um fato quando é constituído pela linguagem dos operadores do direito, aceita conforme o sistema de referência dessa comunidade. Assim, é possível afirmar que o direito positivo (como linguagem isoladamente) como um conjunto de normas de conduta ou princípios, instituído por entidades competentes e na forma prescrita em lei ou carta fundamental, com a finalidade de regular uma sociedade, não constitui por si só uma realidade jurídica<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015. p. 22-30.

<sup>25</sup> “O ordenamento jurídico faz é delimitar sua própria realidade, que a realidade do direito. Essa delimitação artificial, consiste em construir tal realidade jurídica e, simultaneamente, em regulá-la. É o

Dessa forma, a verdade é a compatibilidade entre enunciados que ora afirmam ou negam algo, constitui fato afirmativo ou negativo, mediante linguagem aceita pelo sistema processual brasileiro (provas). Dentro desse jogo finito do processo administrativo ou judicial tributário (jogos de linguagem), o sistema jurídico identificará a verdade formal ou material prevalecente naquele ambiente a determinar a natureza jurídica de algo para, enfim, permitir a prolação da decisão adequada. Aí sim, o direito pode ser considerado como linguagem criadora da realidade jurídica.

Vale consignar que o direito positivo, como uma linguagem prescritiva, não aplica os valores verdade ou falsidade, mas o válido ou inválido, no entanto, o antecedente normativo (enunciados descritivos-fatos jurídicos), estes sim aplicam os critérios validade falsidade.

Dito isso, importante destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

É imprescindível a noção de sistema para a fixação da verdade. Apenas pela relação entre as linguagens de determinado sistema pode aferir-se a verdade ou a falsidade de dada proposição. Um enunciado é verdadeiro, em princípio, quando está em consonância com uma interpretação estabelecida, aceita, instruída dentro de uma comunidade de pertinência<sup>26</sup>.

Nesse contexto, é possível também afirmar que identificar a natureza jurídica de algo nada mais é que a busca pela comunidade jurídica competente da real essência de um enunciado (inclusive a linguagem das provas) a fim de aferir sua veracidade (verdade lógica) ou falsidade, chegando a uma interpretação aceita por essa comunidade para a aplicação do direito (fenomenologia da incidência do fato e norma).

Considerando que a linguagem tem essa função constitutiva da realidade no Constructivismo Lógico-Semântico, a qual é interpretada pelo ser humano com vicissitudes, indispensável que os mecanismos processuais (administrativos ou judiciais) atuem para permitir o refinamento das significações, ensejando segurança e certeza da aplicação do direito.

Relevante dizer que “Lourival Vilanova foi o responsável pela criação do nome

---

sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto elege forma linguística específica, que denominamos linguagem competente. Somente por meio dela, é que a realidade jurídica se constrói” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 01-54).

<sup>26</sup> Ibid.

Constructivismo Lógico-Semântico, o qual pretende demonstrar a importância da postura constructivista e da análise de todos os aspectos da linguagem (viés sintático, semântico e pragmático)”<sup>27</sup>.

## 1.2 O direito positivo como um modelo comunicacional

Para a compreensão do direito como um fenômeno comunicacional, é preciso conhecer os signos. E “estudar o signo, em suma, quer dizer procurar um nível extremamente simples, quase abstrato do sentido. Seja na situação de comunicação, seja na de significação, é fácil encontrar esta célula fundamental: uma objeto, de duas faces, ou antes, uma relação que liga um significante ao significado”<sup>28</sup>.

Para tanto, descrevem-se as espécies do gênero “signo”<sup>29</sup>, expostas por Charles Sanders Peirce. Esse filósofo e matemático distingue os signos em três espécies.

A primeira espécie de signo é o Ícone. Esse tipo de signo busca reproduzir o objeto com traços de semelhança, refletindo atributos que estão no objeto significado ou convenções que permitem identificar o objeto representado, como, por exemplo, retratos, caricaturas, mapas geográficos, metáforas.

A segunda espécie é o Índice. Esse signo indica ou mantém conexão física com o objeto que representa, é uma contiguidade física, uma marca, um molde casualmente ligado ao próprio objeto. Exemplos do signo índice é o ato de tossir como sinal de resfriado ao passo que o sol sinaliza calor.

Por fim, o Símbolo é o signo arbitrariamente construído que não guarda qualquer relação com o objeto que representa, como, por exemplo, as palavras, linguagens idiomáticas, brasões.

Os signos não são objetos materiais, mas sim construções psíquicas, culturais

<sup>27</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 14.

<sup>28</sup> VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. cit., p. 32.

<sup>29</sup> “Os significantes ou suportes físicos podem ser classificados segundo o vínculo que mantêm com os seus significados. Falamos, então, em índice, ícone e símbolo. O primeiro sugere algum tipo de conexão física, do tipo: onde há fumaça, há fogo. No segundo, o significante reproduz aspectos essenciais do significado, faz uma espécie de escultura, fotografia, desenho qualquer que imite o objeto. O terceiro tipo de vínculo é aquele estabelecido sem que seja possível justificar a relação entre sentido e referência. Neste caso, só razões culturais podem ser apontadas para justificar o fato de alguém usar esse ou aquele símbolo para representar um significado específico” GAMA, Tácio Lacerda. *Sentido, Consistência Legitimação*. In *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 231-256.

que são dependentes de fatores ligados à aprendizagem, patrimônio e competências do ser humano.

Assim, pode-se afirmar que a língua é um sistema de signos vigente em determinada comunidade social, com a finalidade de permitir a comunicação entre os seus membros. A “língua enquanto sistema convencional de signos (no mais das vezes imotivado) e que se mostra resistente a tentativas isoladas de modificação por parte dos indivíduos, assumindo, por isso mesmo, o caráter de uma autêntica instituição social<sup>30</sup>”.

A linguagem, diferentemente da língua, “é a palavra mais abrangente, significando a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio dos signos, cujo conjunto sistematizado é a língua”. A fala ou a mensagem verbal, na comunicação, consiste num ato individual de seleção e de atualização em face da língua que é instituição e sistema, “de tal modo que podemos aceitar a proposição afirmativa segundo a qual a língua é, praticamente, a linguagem menos a fala<sup>31</sup>”.

No entanto, a nosso ver, a língua é o signo utilizado para exprimir a linguagem humana, ao passo que a linguagem significa uma comunicação mais ampla, pois “recolhe as distinções em todos os ângulos da vida humana. A análise de documentos, de imagens, de comportamentos”<sup>32</sup> bem como os demais exames dos eventos da vida humana, o que denota a amplitude da linguagem em relação à língua, podendo-se dizer que a língua é um dos aspectos da linguagem.

Fabiana Del Padre Tomé cita Celso Fernandes Campilongo o qual afirma que “na rede de comunicações da sociedade, o direito se especializa na produção de um tipo particular de comunicação que procura garantir expectativas de comportamentos assentadas em normas jurídicas”<sup>33</sup>.

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

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 31.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>32</sup> IVO, Gabriel. *O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Constructivismo Lógico Semântico*. Vol. I. Capítulo II. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014. p. 67.

<sup>33</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 4.

dimensões sígnicas: suporte físico, significado e significação”<sup>34</sup>.

Podemos extrair desses ensinamentos que o Direito é sim um sistema comunicacional que visa estabilizar as relações humanas e promover a justiça através de atos de fala (suporte físico, enunciados e textos de direito positivo), passando para a análise do seu significado, de acordo com o repertório do ser cognoscente para enfim chegar na significação do intérprete, sendo a relação triádica a implicação prática do sistema comunicacional do direito.

Consoante o vetor comunicacional do Direito<sup>35</sup>, as provas também seguem o mesmo caminho. Isto é, detêm um remetente (parte que realizada introduz enunciados probatórios no processo aministrativo ou judicial), destinatário (aquele que se pretende convencer mediante o uso de prova admitidas – o julgador), mensagem (é o conteúdo material da prova ou a comprovação da ocorrência ou inoocorrência de determinado fato), canal (é o processo judicial ou administrativo onde há a troca das mensagens/provas entre as partes), código (para o sistema jurídico brasileiro, a prova deve ser produzida em língua portuguesa), contexto (ambiente em que a prova pretende interferir).

Paulo de Barros Carvalho sustenta que todo fenômeno pode ser estudado consoante a um ponto de vista eleito pelo ser cognoscente, razão pela qual o conhecimento dar-se-á a partir da premissa adotada (corte metodológico), por aquele que pretende estudar qualquer que seja o fenômeno, conforme também nos ensina Lourival Vilanova:

O universo social é uma multiplicidade contínua e heterogênea. O sujeito, em exercício de pura abstração, seleciona partes desse contínuo, inter-relacionando elementos e criando uma multiplicidade homogênea com o objetivo de construir o seu objeto de conhecimento. Tal objeto pode ser analisado e compreendido sob diversas ópticas: jusnaturalismo, realista, histórica, sociológica, sistêmica, institucional ou normativa, dentre tantas outras<sup>36</sup>.

<sup>34</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 4.

<sup>35</sup> O processo de comunicação é composto pelo emissor e receptor, fazendo-se uso, dos demais elementos da comunicação (canal=é o meio ou forma que se estabelece a comunicação; mensagem=é o conteúdo ou realidade transmitida, código/codificação=é a língua da mensagem e contexto=são todos os signos emitidos ou recebidos no processo comunicacional ou ainda o conjunto de signos da realidade transmitida).

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. p.01-02.

Todo fenômeno (evento ou fato) é descrito por uma linguagem daquele que relata esse fato ou evento, visto que “a língua forma, cria e propaga a realidade”<sup>37</sup>, daí que a realidade é constituída por essa linguagem, sendo extremamente importante o uso da linguagem para a manifestação do pensamento do interpretante, onde a palavra é a morada do ser.

Enfim, o Direito é uma teoria comunicacional, sendo importante conhecermos os textos e a linguagem do Direito para sua compreensão, e a melhor interpretação da mensagem emitida pelo legislador, denotando a importância da semiótica (teoria dos signos) para a análise de qualquer tipo de linguagem sob o plano lógico (sintaxe), semântico (significações) e pragmático (ou dos usos).

Neste toar, o estudo das já apontadas regiões ônticas é importante para que o ser humano saiba como se aproximar do objeto a ser analisado, sendo o constructivismo lógico-semântico um método para a análise do Direito mediante o percurso gerador de sentido, que consiste em atribuir o melhor sentido ao texto escrito ou uma maneira de se aproximar da norma introduzida no ordenamento jurídico, mediante a construção de significações que serão essenciais para a boa argumentação e convencimento do destinatário da mensagem.

Acerca do percurso gerador de sentido, descreve-se seu trajeto, iniciando no plano S1 (plano lógico ou signo com signo), passando pelo S2 (âmbito semântico ou das significações), chegando ao S3 (âmbito semiótico, pragmático onde há a formação da norma jurídica completa através dos modais deôntico – obrigatório, proibido ou permitido – construção da norma jurídica completa) e no S4 (plano da coordenação e subordinação das normas), unindo, assim, a teoria com a prática, pois “ninguém chega imediatamente com a teoria e resolve os problemas práticos, necessário que se cumpra com o trajeto da experiência”<sup>38</sup>. Ou seja “aplicando a linguagem da experiência ao Direito o jurista é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência”<sup>39</sup>, sendo que tudo isso ocorre por intermédio da linguagem.

O Direito é um fenômeno de comunicação (corpo de enunciados legais), visto que o processo comunicacional se estabelece entre emissor (autor da mensagem) e

---

<sup>37</sup> FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Editora Annablume, 2007. p. 37-47.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. p. 6.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 7.

receptor (destinatário da mensagem), nos quais, fazendo-se uso dos demais elementos da comunicação (canal=é o meio ou forma que se estabelece a comunicação; mensagem= é o conteúdo ou realidade transmitida, código/codificação=é a língua da mensagem e contexto=são todos os signos emitidos ou recebidos no processo comunicacional ou ainda o conjunto de signos da realidade transmitida) se estabelece a troca de informações ou sistema comunicacional a fim de que os partícipes dessa relação compreendam adequadamente as mensagens, interpretando-as conforme o percurso gerador de sentido do constructivismo lógico-semântico, o que não significa dizer que todos os interpretantes chegarão ao mesmo resultado, diante da inesgotabilidade dos sentidos que permite a evolução do Direito.

Paulo de Barros Carvalho arremata que:

Ninguém pode interpretar sem ler ou sem ouvir, como, por exemplo, a lei, a pessoa lê o texto em sentido estrito e começa a interpretar, levando um dia ou dois dias examinando livros, conversando com colegas etc., até que atinge o nível de compreensão de determinada matéria. Haverá a compreensão (C1) e, com isso, o intérprete ficará satisfeito, lendo e estudando conjuntamente com a sua prática profissional chegará em outra compreensão (C2) e depois a (C3). O intérprete interpretará ininterruptamente e, neste processo, terá compreensões diferentes<sup>40</sup>.

Sendo que esse caminho é influenciado pela cultura e horizontes do conhecimento dos interpretantes bem como os valores<sup>41</sup> do ser cognoscente que realiza essa tarefa interpretativa.

O Constructivismo Lógico-Semântico é um método de aproximação e conhecimento do Direito ou a maneira “que visa agregar firmeza e coerência ao discurso do Direito Positivo e da Ciência do Direito mediante redução das ambiguidades e da vaguidade dos termos utilizados”<sup>42</sup>, o qual se consolida quando o intérprete solidifica as relações de coordenação e de subordinação das normas (plano S4).

---

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III. p. 13.

<sup>41</sup> Valor é a preferência por um núcleo de significação, preferência por certo conteúdo ou expectativa, é o ato de valorar ou expressar preferibilidade, apresentando 13 características subjetivas na teoria dos valores, tais como: bipolaridade; implicação recíproca; referibilidade; preferibilidade; incomensurabilidade; tendência à graduação hierárquica; objetividade; historicidade; inexaurabilidade e atributividade.

<sup>42</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 7.

Considerando que a linguagem tem essa função constitutiva da realidade no Constructivismo Lógico-Semântico, a qual é interpretada pelo ser humano com vicissitudes, indispensável que os mecanismos processuais (administrativos ou judiciais) atuem para permitir o refinamento das significações, ensejando segurança e certeza da aplicação do Direito.

Cita-se, aqui, que “Lourival Vilanova foi o responsável pela criação do nome Constructivismo Lógico-Semântico, o qual pretende demonstrar a importância da postura constructivista e da análise de todos os aspectos da linguagem (viés sintático, semântico e pragmático)”<sup>43</sup> para o Direito.

O termo Constructivismo dessa teoria, dita como analítica ou aglutinante, consiste na ação humana de construir sentidos ou significações pela interpretação, são as teorias adotadas por esse método que sustentam a função do ser cognoscente na edificação do objeto mediante o uso da linguagem.

O termo Lógico significa o uso da linguagem formalizada através da abstração lógica (reflexão lógica), construção de fórmulas lógicas e aplicação de leis lógicas (identidade, não contradição e exclusão do terceiro excluído), que permitirão uma melhor análise e construção de raciocínios pelo operador do Direito (juízes, advogados e demais juristas), no tocante aos enunciados descritivos como prescritivos do Direito, ou seja, visa organizar ou estruturar o raciocínio humano filtrando imperfeições existentes na linguagem do Direito, auxiliando na construção de argumentos coerentes com o objetivo de convencer no discurso, sendo que a Lógica é apenas uma das ferramentas para se chegar ao conhecimento a qual sozinha não é suficiente para a completa compreensão do fenômeno jurídico.

Para concluir, o termo Semântico tem sustentáculo “na corrente teórica..que a palavra em si não é portadora de significado, cabendo ao intérprete construí-lo de acordo com o seu horizonte cultural”, o que justifica as diferentes interpretações existente na comunidade jurídica, lembrando que o método visa afastar possíveis ruídos na comunicação através da melhor atribuição de sentido utilizado no discurso jurídico.

---

<sup>43</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 14.

### 1.3 Influência e relevância do Direito Constitucional e Administrativo na constituição do crédito tributário

Partimos do conceito básico de República<sup>44</sup>, descrito por Geraldo Ataliba<sup>45</sup>, no Direito Constitucional brasileiro como uma forma de governo (regime político), onde os poderes Executivo e Legislativo representam e decidem de forma responsável em nome da sociedade, posto que todo poder emana do povo e em seu nome é exercido, ou seja, o Estado Brasileiro e as instituições de direito público, positivamente constituídas, exigem obediência aos princípios fundamentais contidos na Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

Geraldo Ataliba destaca a importância e o alcance do princípio republicano e federativo como alicerces e primados norteadores do sistema jurídico brasileiro:

Um princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico, a ideia de República domina não só a legislação, como o próprio texto magno, inteiramente, de modo inexorável, penetrando todos seus institutos e esparramando seus efeitos sobre seus mais modestos escaninhos ou recônditos meandros<sup>46</sup>, influenciando assim, todos os demais princípios constitucionais<sup>47</sup>. “No Brasil os princípios mais importantes são os da Federação e da República. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se devem interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros<sup>48</sup>.”

Atualmente, o regime republicano brasileiro é caracterizado pela tripartição do exercício do poder Legislativo, Executivo e Judiciário, periodicidade dos mandatos eletivos, atribuição de responsabilidades aos agentes públicos. Denota-se, no texto maior, a existência de cláusulas pétreas, bem como a rigidez do texto constitucional brasileiro, as quais impedem qualquer projeto de emenda constitucional tendente a abolir o pacto federativo e a forma republicana, sendo também relevante apontar a autonomia dos Municípios como base do Princípio Republicano:

<sup>44</sup> Art. 1º da CF/88 - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.

<sup>45</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 5.

<sup>47</sup> Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico, apontando os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguido pelos órgãos do governo.

<sup>48</sup> - ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 2011, op. cit., p. 9.

Exsurge a Federação como associação de Estados para a formação de novo Estado (o Federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal<sup>49</sup>.

Vislumbra-se em nosso ordenamento jurídico a tripartição de poder para assegurar o regime republicano representativo, visto que a tripartição dos poderes é uma fórmula suprema de expressão e garantia do princípio republicano, sendo assim responsável pela contenção do poder e a manutenção dos órgãos que o exercem de forma equilibrada.

A teoria da divisão do poder afirma que a atividade administrativa é amparada na legislativa e nesta encontra seu fundamento e limite, vinculando a autoridade administrativa à lei. Isso pode ser observado em diversas passagens da Constituição Federal de 1988, como por exemplo o artigo 76<sup>50</sup> e seguintes, onde o Presidente da República é o chefe de estado e de governo, exercendo funções políticas, administrativas e jurídicas.

De igual forma, as competências do Congresso Nacional, dentre elas o exercício da fiscalização financeira e orçamentária, com assessoria do Tribunal de Contas; as responsabilidades dos agentes públicos no regime republicano, posto que a responsabilidade política e disciplinar é a contrapartida dos poderes em razão da representação da soberania popular, com a finalidade de coibir excessos, abusos e desvios no exercício do poder.

Pode-se também destacar as responsabilidades do chefe do executivo federal com a responsabilização extensiva aos Ministros de Estado em todas as perspectivas legais (criminal, administrativa, reparação civil etc.); controle financeiro<sup>51</sup> e dos bens da administração pública, uma vez que a gestão da atividade financeira e dos bens públicos é responsabilidade do gestor pela administração do Erário.

Isso tudo demonstra que o Estado de Direito, no Brasil, é alicerçado no Princípio Republicano (poder emana do povo), no Pacto Federativo (união indissolúvel dos

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 10.

<sup>50</sup> Art. 76 da CF/88 - O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado.

<sup>51</sup> A “autonomia financeira compreende o conjunto de faculdades jurídicas que possibilita ao ente federativo adquirir recursos necessários para o desenvolvimento das demais autônias – política, administrativa e legislativa. Pode abranger tanto aquelas que se referem à imposição de tributos – tributárias – quanto às questões de repasse de receitas orçamentárias”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 223).

ente políticos e a separação dos poderes) e disso decorre que o exercício da tributação pelo Estado é realizado por intermédio de lei (legalidade), a qual deve ser feita de forma justa no sentido de salvaguardar a justiça e os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes, sujeitos ao poder impositivo do Estado.

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da separação jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e condescisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligarquias. Nele há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o ser oligárgico subsistente em quase todas as democracias<sup>52</sup>.

Importante aqui fazermos uma digressão histórica para dizer que a legalidade tem origem na cobrança de tributos sem qualquer critério, onde o soberano impunha aos seus súditos o pagamento de tributos, muitas vezes extorsivos ou confiscatórios. Isso ocorreu em boa parte dos países onde o poder se concentrava nas mãos de uma única pessoa.

Diante dessa tributação confiscatória, surgiram na Europa (Inglaterra 1096 – século XI da Era de Cristo) movimentos com a intenção de limitar o poder desses soberanos acerca da cobrança dos tributos, de modo que a cobrança desses tributos só seria legítima se devidamente autorizada por aqueles que efetivamente a suportassem. Essa autorização ou consentimento dos súditos serviu como instrumento para a legitimação da tributação e, ao mesmo tempo, como limitador ao poder de tributar do soberano. Esse consentimento seria concedido por meio dos representantes eleitos pelos súditos (contribuintes). Assim, os representantes eleitos seriam responsáveis pelo controle do arbítrio do soberano, autorizando a cobrança de tributos somente quando essa invasão da liberdade e propriedade individuais resultassem em benefícios para toda a coletividade.

No ano de 1789, na França, o artigo 13º da Declaração dos Direitos Humanos consagrou a necessidade de consentimento dos representantes da nação para a imposição dos tributos. De igual forma, também existia disposição legal semelhante na Constituição dos Estados Unidos da América (EUA), em 1787. Para Uckmar, a

---

<sup>52</sup> - SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 99.

Declaração dos Direitos Humanos e a citada Constituição norte-americana foram inspiradas na doutrina de Locke, ao exigirem o consentimento dos representantes do povo para que a legítima cobrança dos tributos ocorresse.

Aqui no Brasil, a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965<sup>53</sup> é um marco relevante no ordenamento jurídico brasileiro da legalidade tributária, pois como regra exige-se que somente a Lei institua ou majore tributos.

No direito constitucional brasileiro (CF/88), vigora a divisão funcional do poder. Ela é denominada como Separação dos Poderes, onde o Poder é exercido pelo Estado (representado pelas pessoas políticas – pacto federativo), através dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os quais executam respectivamente as funções legislativa, administrativa ou executiva e jurisdicional, todas elas devidamente demarcadas no Texto Constitucional de 1988.

Assim, no atual regime republicano brasileiro, o princípio da legalidade ou a lei é necessariamente genérica, isonômica, abstrata e irretroativa, asseguradora da intangibilidade das liberdades públicas, preservando a certeza e a segurança do direito, na qualificação do Estado de Direito.

---

<sup>53</sup> Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 - Art. 1º O sistema tributário nacional compões-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; II - cobrar impôsto sôbre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV - cobrar impostos sôbre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Art. 3º É vedado: I - à União, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município; II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Art. 5º Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.

Art. 6º Competem: I - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios; II - à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados, e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente os atribuídos a êstes.

§ 1º A lei complementar poderá estabelecer que as alterações e substituições tributárias na conformidade do disposto nesta Emenda, entrem gradualmente em vigor nos exercícios de 1967, 1968 e 1969.

§ 2º O art. 20 da Constituição ficará revogado, em relação a cada Estado, na data da entrada em vigor da lei que nêle instituir o impôsto previsto no artigo 12 desta Emenda.

§ 3º Entrará em vigor a 1º de janeiro do ano seguinte ao da promulgação desta Emenda o disposto no artigo 7º, nº II, no seu § 2º, e, quanto ao impôsto de exportação o previsto no seu § 1º.

Como lembra Mattern, Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade do Estado de Direito e da Justiça<sup>54</sup>.

Neste caminho, é reservada à ordem tributária um tratamento relevante na ordem constitucional brasileira que fixa as competências tributárias<sup>55</sup> dos entes políticos na federação brasileira, a função dos atos administrativos normativos veiculados por meio de decretos, regulamentos e/ou portarias emanados pelas autoridades competentes, consoante as bases constitucionais e legais da competência regulamentar brasileira, sendo que toda a regulamentação no Direito Positivo Brasileiro deve obediência à Constituição e às Leis, ou seja, o princípio da legalidade é básico de todo nosso sistema, conforme bem destaca Tácio Lacerda Gama, em sua obra *Competência Tributária*.

A Federação é uma técnica específica de repartição de competências estatais, que consiste na formação de entes autônomos que participam da formação da vontade central. Para que exista um Federação é necessário que esses entes federados tenham autonomia política, administrativa, legislativa e financeira. O conceito de Federação, e com ele o de autonomia, sofre sensível modificação. De modo que, hoje, pensamos ser possível aos entes federativos preservar sua autonomia sem dispor, por exemplo, de competência para legislar em matéria tributária. A simples existência de regras de divisão de receitas orçamentárias já seria suficiente para assegurar a condição de ente autônomo do ponto de vista financeiro<sup>56</sup>.

Destacadas a origem e a importância do princípio da legalidade, arraigado no pacto federativo e separação dos poderes, a Constituição Federal brasileira de 1988 também reserva relevo e amparo supremo ao direito de petição<sup>57</sup>:

---

<sup>54</sup> DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 377.

<sup>55</sup> “Competência Tributária é a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 363).

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 365.

<sup>57</sup> - Artigo 5º, inciso XXXIV da CF/88 - XXXIV - São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

Como se vê, a Constituição Federal de 1988 assegura o direito de petição na esfera administrativa para defesa de direitos e contra ilegalidades. E, uma vez exercido o direito de petição na esfera administrativa pelo particular e havendo resistência da Administração Pública, com o surgimento de um conflito de interesse, também devem ser assegurados o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de jurisdição, bem como observadas a legalidade e eficiência. Evidentemente, pois, deve existir um meio ou instrumento para viabilizar o exercício dos direitos assegurados pelo texto constitucional que, sob uma significação ampla, pode ser denominado processo (pois, ao final e ao cabo, o que se busca é a solução de um conflito de interesse entre o particular e a Administração Pública). O rito do processo administrativo deve estar previsto em lei que também deverá assegurar a sua razoável duração, como forma de realizar os princípios da eficiência e da segurança jurídica. Assim, o direito ao processo administrativo (também corolário do direito de petição), como ampla defesa, contraditório, duplo grau e duração razoável, tem amparo no texto constitucional, representando verdadeira garantia do particular no Estado Democrático de Direito<sup>58</sup>.

Notável a contribuição e enorme influência do direito constitucional brasileiro para a constituição escoreta do crédito tributário pelo lançamento e seu controle de legalidade, ainda na esfera administrativa, quer seja pela impugnação do sujeito passivo da obrigação, recurso de ofício, hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional e regramento previsto no artigo 146 do mesmo diploma legal.

#### **1.4 A relevância dos princípios da administração pública na constituição escoreta do crédito tributário**

Assim como o Direito Constitucional pugna pela constituição escoreta do crédito tributário, o direito administrativo também almeja o mesmo objetivo também previsto constitucionalmente<sup>59</sup>, o qual é corroborado na mensagem transcrita no artigo

---

<sup>58</sup> OLIVEIRA, Júlio Maria de. “A importância dos Tribunais Administrativos”. *Revista Eletrônica Constructivismo Lógico-Semântico e os Diálogos entre Teoria e Prática*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/importancia-dos-tribunais-administrativos-por-julio-maria-de-oliveira-e-renato-silveira/#:~:text=Assim%2C%20os%20Tribunais%20Administrativos%20s%C3%A3o,discuss%C3%A3o%20envolvendo%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de>. Acesso em: 12 jun. 2022.

<sup>59</sup> Artigo 37 da CF/1988: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

2º da Lei Federal n.º 9.784 de 1999<sup>60</sup>.

Nessa árdua busca pela constituição escoreta do crédito tributário, Júlio Maria de Oliveira nos auxilia em passagem do seu artigo denominado *Importância dos Tribunais Administrativos*:

Nesse sentido, aliás, é o que prescreve o artigo 2º da Lei n.º 9.784/99 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal): A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. A propósito, tais regras tais regras também são identificadas em legislações que disciplina o contencioso administrativo tributário de outros entes da Federação. Portanto, a legalidade, a ampla defesa, o contraditório, o duplo grau de jurisdição, a segurança e a eficiência são regras que devem ser observadas no contencioso administrativo tributário, inclusive como forma de garantir a qualidade e a adequação do crédito tributário, pois, após a sua constituição definitiva, deverá ser objeto de execução fiscal perante o poder judiciário, impondo diversos ônus (contratação de advogados, oferecimento de garantias etc.) aos contribuintes para a defesa judicial<sup>61</sup>.

Além dos citados primados informadores de direito administrativo<sup>62</sup>, para a constituição correta do crédito tributário, o lançamento também detém os seguintes

---

<sup>60</sup> - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

<sup>61</sup> OLIVEIRA, Júlio Maria de. *“A importância dos Tribunais Administrativos”*. *Revista Eletrônica Constructivismo Lógico-Semântico e os Diálogos entre Teoria e Prática*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/importancia-dos-tribunais-administrativos-por-julio-maria-de-oliveira-e-renato-silveira/#:~:text=Assim%2C%20os%20Tribunais%20Administrativos%20s%C3%A3o,discuss%C3%A3o%20envolvendo%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de>. Acesso em: 12 jun. 2022.

<sup>62</sup> São eles: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

atributos:

- a) presunção de legitimidade: esse atributo está presente em todos os atos praticados pela administração pública, cabendo ao administrado fazer prova contrária em face da presunção relativa de legitimidade;
- b) exigibilidade: significa dizer que após a formalização pela autoridade competente, o crédito passa ser exigível.

Por outro lado, o lançamento não dispõe dos atributos abaixo, inerentes aos atos administrativos:

- c) imperatividade: consiste dizer que a autoridade fazendária não detém prerrogativa unilateral de editar provimentos que constitua uma obrigação a interferir na esfera jurídica do contribuinte – necessita aqui, acionar o judiciário;
- d) executoriedade: a fazenda pública não pode promover a execução forçada do crédito tributário, devendo acionar o poder judiciário.

Neste tópico, importa também falar sobre a inexistência do lançamento provisório, sendo ele sempre definitivo. Ou seja, o lançamento como ato administrativo é considerado acabado quando reúne os elementos que a ordem jurídica prescreve como indispensáveis a sua compostura e tenha sido comunicado ao destinatário. A possibilidade desse lançamento estar aberto a mudanças, contestações, é algo admissível e previsto no sistema jurídico brasileiro, o que não afasta sua definitividade, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura. Se o ato de lançamento tem por fim intrometer no ordenamento positivo uma norma individual e concreta, cientificando-se o sujeito passivo desse provimento, assim que estejam satisfeitos seus requisitos competenciais e procedimentais, saturadas adequadamente as peças do juízo lógico da norma, antecedente e consequente, e sendo tal conteúdo transmitido aos destinatários, nada mais há que fazer. Esse

lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole relevam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito<sup>63</sup>.

Em síntese, assumindo o lançamento a categoria de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole relevam, o fato desde então pode ser alterado no dia seguinte, não muda sua constituição com caráter definitivo.

A doutrina geralmente classifica o lançamento como um procedimento, mas é como um ato que o lançamento mais acertadamente se revela. Como ato administrativo, o lançamento pode ser sucedido por outros, também atos administrativos, dentro da hierarquia legal prevista no ordenamento jurídico brasileiro, o que não significa dizer que este ato é provisório, mas sim definitivo naquele determinado momento.

José Cretala Júnior define o ato administrativo como a manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata, criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa. Celso Antonio Bandeira de Melo define como a declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes, expedida em nível inferior à lei – a título de cumpri-la – sob regime de direito público e sujeita a controle de legitimidade por órgão jurisdicional [...]. Ato administrativo como a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário<sup>64</sup>.

Assim, o ato do lançamento é uma norma individual e concreta que objetiva constituir o crédito tributário, ao passo que o auto de infração além de constituir a obrigação tributária, também aplica uma providência sancionatória, sendo, na verdade, dois atos administrativos, ambos introdutores de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um, efetivamente de lançamento, produzindo uma regra cujo antecedente é um fato lícito e o conseqüente, uma relação jurídica de tributo; o outro ato, de aplicação de penalidade, veiculando uma norma que tem no suposto, a descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de um liame jurídico

---

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 270-271.

<sup>64</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021. p. 194-196.

sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto pode ser um valor pecuniário (multa), como uma conduta de fazer ou não fazer.

Geralmente no auto de infração, o suporte físico (documento que formaliza a autuação) aduz a norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária cumulada com a atribuição de uma penalidade pelo seu descumprimento do contribuinte infrator.

### **1.5 Importância e parâmetros dos atos administrativos no lançamento fiscal**

No contencioso administrativo, foco deste trabalho, o processo fiscal visa resolver litígios administrativos entre o fisco e o contribuinte, ocasião que a autoridade fazendária lançará mão de atos administrativos cujo controle é feito pela própria administração pública ou pelo poder judiciário.

Na esteira da doutrina de Luhman, é mister compreender o processo administrativo como fórum para a legitimação da decisão, haja vista que os dados que emergem no curso do procedimento e a própria participação das partes permitem saber se a decisão é correta e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades apontadas na lei. Assim, do debate dialético havido no processo emerge uma nova imperatividade, aquela que se apresenta como resultado do confronto de diversos interesses, direitos e deveres, superando-se a ideia pura e simples de imperatividade unilateral<sup>65</sup>.

Discorreremos, então, sobre o ato administrativo do lançamento, o qual também ocorre em autos de infração ou despachos decisórios, os quais são lavrados por todos os ente federados, através das respectivas administrações tributárias.

Paulo de Barros Carvalho trata o lançamento como norma individual e concreta que documenta a incidência tributária, onde o plano do ser (eventos/acontecimentos) não toca no plano do dever-ser (direito positivo), ou seja, a norma jurídica (linguagem prescritiva) não tem contato direto com a linguagem social ou o plano do ser, sendo necessária uma linguagem competente (NIC) que descreve o plano do ser (realidade social), para que haja contato entre os planos (ser e dever ser).

É fundamental para compreensão deste tema analisar a norma geral e abstrata

---

<sup>65</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Initia Vita, 2014. p. 31.

(NGA) e a norma individual e concreta (NIC). A norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, necessita da edição de uma norma individual e concreta, uma vez que o direito positivo não se concretiza sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.

O processo de positivação do direito se inicia na generalidade e abstração e finaliza na individualidade e concretude. Em outras palavras, no sistema do Direito, há uma estrutura escalonada de modo que cada norma e respectivo ato produtor encontram-se em planos distintos, partindo da generalidade e abstração em direção à individualidade e concreção, isto é, se analisa a aplicação da lei ao caso concreto, mediante a expedição da norma individual e concreta, ante a latente evidência da necessidade da linguagem competente para o fato jurídico existir para o mundo do direito.

Assim, a norma individual e concreta não é atribuição exclusiva do poder público (lançamento), podendo também o sujeito passivo da obrigação tributária constituí-la, sendo que, neste último caso, o Estado transfere a apuração e/ou deveres instrumentais ao contribuinte (autolançamento).

Nesse caminho que insistimos descrever para a constituição do crédito tributário, o lançamento tributário deve obediência aos requisitos do ato administrativo. São eles:

- a) Competência: é o sujeito que a lei atribui competência para a prática de determinado ato administrativo;
- b) Forma: é o procedimento disposto em lei para a realização do ato administrativo ou a obediência ao aspecto formal do ato administrativo para a sua validade e consecução;
- c) Objeto: é o conteúdo do ato administrativo, é o efeito jurídico que o ato administrativo produz para a administração e administrado;
- d) Motivo: são os fundamentos de fato e de direito do ato administrativo, são as razões fáticas e jurídicas que fundamentam o ato administrativo;
- e) Finalidade: é o resultado, finalidade ou objetivo que se pretende alcançar com a prática do ato administrativo.

Sem o preenchimento desses elementos ou requisitos, os atos administrativos

estarão sujeitos à nulidade<sup>66</sup> ou anulabilidade, sendo o elemento competência, finalidade e forma vinculados e discricionários aos elementos objeto e motivo do ato administrativo. O supedâneo da teoria dos vícios administrativos é o artigo 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717 de 1965):

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou; b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo; d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Relevante aqui destacar que a Administração Pública poderá, sempre que identificar ilegalidades, anular os seus próprios atos, devendo no caso tributário observar o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, sem que estejamos falando das hipóteses previstas nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, os quais trazem limitações bem mais severas acerca da revisão dos atos administrativos tributários. Neste sentido, segue entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>67</sup>:

Acórdão: 3401-003.878  
 Número do Processo: 10860.904338/2011-27  
 Data de Publicação: 05/10/2017  
 Contribuinte: LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA  
 Relator(a): AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA  
 Ementa(s)  
 Assunto: Normas de Administração Tributária  
 Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008  
 DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. ANULAÇÃO.  
 POSSIBILIDADE. PRAZO REVISIONAL. OBSERVÂNCIA.

<sup>66</sup> No âmbito federal, a Lei 9.784/99 é aplicável de forma subsidiária aos processos administrativos tributários, podendo a Administração Tributária anular os seus próprios atos, quando eivados de nulidade, na forma do artigo 53 do referido diploma legal.

<sup>67</sup> Outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na mesma linha de entendimento: Acórdãos 3201-007.164 de 27/08/2020; 9303-008.801 de 14/06/2019.

O despacho decisório eletrônico, como espécie de ato administrativo vinculado, deve ser revisado e anulado quando constatados vícios de legalidade que o invalidem, mormente aqueles decorrentes de prestação de informações inverídicas ou equivocadas em declarações obrigatórias - base dos procedimentos automáticos -, desde que observado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, não representando qualquer vilipêndio a direito adquirido do sujeito passivo, porque dos atos nulos não irradiam quaisquer efeitos, como sedimentado na Súmula STF nº 473.

Voltando para o termo lançamento, sabemos que ele comporta diversas acepções<sup>68</sup>. O artigo 142 do CTN adotou a acepção de um procedimento administrativo realizado pela autoridade competente com o fim de constituir o crédito tributário, todavia, há possibilidade do fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento ou o contribuinte pelo autolancamento, cabendo, neste último, caso o fisco homologar expressa ou tacitamente as informações e pagamentos efetuados pelo sujeito passivo no lançamento por homologação.

Cumprido destacar a crítica que Paulo de Barros Carvalho tece ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, como se o lançamento fosse ato administrativo exclusivo da autoridade tributária, bem como a distinção improcedente entre o nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário à luz da Teoria Geral do Direito.

Sobre esse aspecto, importante recordar que Miguel Reale e Pontes de Miranda utilizam a tese da incidência automática e infalível sobre o plano dos fatos (teoria tradicional), inexistindo para eles a diferença entre evento, fato (linguagem social) e fato jurídico (linguagem jurídica), considerando como única a existencialidade do fenômeno jurídico.

Sob essa ótica, a incidência é um fenômeno do mundo social. A norma jurídica (direito positivo) se projeta sobre acontecimentos sociais, sendo automaticamente juridicizados. Ela incide sozinha e por conta própria sobre os fatos, assim que estes se concretizam, fazendo-os propagar consequências jurídicas. Para essa corrente tradicional, incidência e aplicação são coisas distintas, visto que a primeira sempre incide com a ocorrência dos fatos e o surgimento de direitos e deveres, para depois ela ser aplicada pelo homem.

Por outro lado, o Constructivismo Lógico-Semântico, do professor Paulo de Barros Carvalho, faz a diferenciação entre o plano da realidade social (evento e fatos)

---

<sup>68</sup> Plurivocidade de sentidos.

e a realidade jurídica (fatos jurídicos no plano do direito positivo), ou seja, os eventos ou fatos sociais só ingressam no plano jurídico quando vertidos em linguagem própria do Direito, o que significa dizer que o fato social só ingressa no mundo do Direito quando relatado pelo código apropriado. Desta forma, para a teoria jurídica tradicional, a interpretação ocorrerá na aplicação da norma, ante a distinção que é feita entre incidência e aplicação, ao passo que para o Constructivismo Lógico-Semântico, a interpretação é fundamental para o surgimento da incidência da norma jurídica ante a distinção entre a linguagem social e a linguagem jurídica.

Isto é, para o Constructivismo Lógico-Semântico não há distinção entre o nascimento da obrigação tributária e o crédito tributário. Enfim, o lançamento como procedimento é uma atividade de preparação do ato administrativo de constituir o tributo, sendo o ato do lançamento o produto final do procedimento do lançamento, composto de linguagem prescritiva e formalizado em documento competente que passa a integrar o sistema do direito positivo.

Cabe também ponderar sobre o velho problema da natureza declaratória ou constitutiva do ato administrativo do lançamento tributário, noticiando que boa parte da doutrina afirma que o lançamento tem natureza meramente declaratória. Antecedente e consequente da NIC são elementos importantes, mas é no consequente que o resultado da normatização ou positivação é obtido, ou seja, é no consequente da norma jurídica individual e concreta que se constitui a relação jurídica para o Direito.

No caso tributário, é por intermédio dessa norma individual e concreta, veiculada pelo ato administrativo do lançamento tributário, realizado pelo agente público competente, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, que haverá a constituição de direitos e deveres subjetivos ou a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O conteúdo do lançamento (NIC) consiste na indicação do fato jurídico tributário, onde seus elementos se adequam (subsunção) aos critérios da regra matriz de incidência tributária (NGA), instituindo ou constituindo a obrigação tributária por intermédio da formalização da relação jurídica, sendo que o Brasil não adota o instituto da declaração de inexistência de relação jurídico-tributária.

Convém recordar os atributos do lançamento como ato administrativo, como a (i) presunção de legitimidade, sendo este atributo presente em todos os atos praticados pela administração pública, cabendo ao administrado fazer prova contrária;

(ii) a exigibilidade, onde após a formalização pela autoridade competente, o crédito passa ser exigível. De outra banda, o lançamento não detém os atributos (iii) imperatividade, quando a autoridade fazendária não detém prerrogativa unilateral de editar provimentos que constitua uma obrigação a interferir na esfera jurídica do contribuinte, demandando acionar o Poder Judiciário e por fim (iv) a executoriedade, onde não pode a fazenda pública promover a execução forçada do crédito tributário, devendo acionar o Poder Judiciário.

Por razões de segurança jurídica, em observância ao princípio da presunção de constitucionalidade das leis, corolário da legalidade e da separação dos poderes, os órgãos julgadores administrativos não podem negar vigência a atos normativos ao fundamento de sua inconstitucionalidade, sendo certo que tal competência, no nosso Estado Democrático de Direito, é exclusiva do Poder Judiciário. Entretanto, não são raras as situações em que o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de determinada norma em sede de controle difuso, tradicionalmente com efeitos apenas *inter partes* e, conseqüentemente, gera expectativas aos contribuintes, submetidos à mesma tributação, que litigam ou pretendem litigar no processo administrativo fiscal. Como deve se comportar o julgador administrativo? Considerando que o STF já se pronunciou sobre a inconstitucionalidade da lei no controle de constitucionalidade *in concreto*, o conselheiro estaria autorizado a afastar a aplicação do referido ato normativo [...]. Cumpre investigar, portanto, a força dos precedentes da Corte Constitucional, ou melhor, a partir de quando cessará a presunção de constitucionalidade de uma lei, a ensejar que a autoridade administrativa deixe de aplicá-la. Não se pode deixar de considerar que a jurisprudência constitucional é fonte de direito e, via de consequência, da juridicidade administrativa, merecendo apreço por parte dos órgãos judicantes<sup>69</sup>.

Não é demasiado insistir que o lançamento é sempre definitivo, visto que um ato administrativo é considerado acabado quando reúne os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis a sua formação e tenha sido comunicado ao destinatário. A possibilidade do lançamento estar aberto a refutações, no âmbito do processo administrativo, é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não afasta a definitividade do lançamento.

A doutrina geralmente classifica o lançamento como um procedimento, mas é como um ato que o lançamento mais acertadamente se revela. Como ato administrativo, ele pode ser sucedido por outros também atos administrativos dentro

---

<sup>69</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Initia Vita, 2014. p. 32.

da hierarquia legal, prevista no ordenamento jurídico brasileiro, o que não significa dizer que este ato é provisório e sim definitivo naquele determinado momento.

Relevante abordar que o ato do lançamento é uma norma individual e concreta que objetiva constituir o crédito tributário, ao passo que o auto de infração, além de constituir a obrigação tributária, também aplica uma providência sancionatória, sendo, na verdade, dois atos administrativos, ambos introdutores de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um, efetivamente de lançamento, produzindo uma regra cujo antecedente é um fato lícito e o conseqüente, uma relação jurídica de tributo, o outro ato, de aplicação de penalidade, veiculando uma norma que tem no suposto, a descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de uma liame jurídico sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto pode ser um valor pecuniário (multa), como uma conduta de fazer ou não fazer.

Ao final, Paulo de Barros Carvalho sustenta que a norma jurídico-tributária, individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, também conhecida como autolançamento, não é acolhida como um efetivo lançamento no ordenamento jurídico brasileiro, posto que o nosso legislador determinou essa competência do lançamento como ato privativo e exclusivo do Estado-Administração. A homologação exercida pela Fazenda, extinguindo definitivamente o débito tributário, não passa de um ato de fiscalização, onde a administração tributária analisa tecnicamente o procedimento do sujeito passivo, se manifestando de forma expressa ou tácita sobre a obrigação acessória ou informações prestadas pelo particular, não passando de um lançamento substitutivo ante aquele ato realizado pelo contribuinte.

Para arrematar, adotam-se as palavras do Professor Paulos de Barros Carvalho acerca da linguagem produtora da norma individual e concreta e o momento em que ela ingressa no sistema positivo.

O cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, cometidos ao sujeito passivo das imposições tributárias, forma um tecido de linguagem que, na sua integridade, relata o acontecimento de eventos e a instalação de relações jurídicas obrigacionais. Poder-se-ia pensar, então, que a satisfação desses deveres, já que se afiguram como linguagem competente em face da lei, bastaria para dar-se por construída a norma individual e concreta...De nada adianta ao contribuinte expedir o suporte físico que contém tais enunciados prescritivos, sem que o órgão público, juridicamente credenciado, viesse a saber do expediente. O átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta produzida pelo sujeito

passivo, ingressa no ordenamento jurídico<sup>70</sup>.

É essência do ato do lançamento a devida observância à disciplina do Direito Administrativo brasileiro, o qual contribui demasiadamente para a solução de diversos litígios no âmbito do processo administrativo tributário brasileiro, cabendo ao contribuinte o efetivo manejo da teoria geral do processo administrativo ou a administração pública exercer seu papel de autotutela de controle de legalidade dos seus próprios atos administrativos.

### **1.6 Influência e reflexos da lei de introdução às normas do Direito brasileiro na constituição do crédito tributário**

A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), o Decreto-lei n.º 4.657 de 1942, veicula normas de interpretação desde a sua edição. Não é demais recordar que a LINDB era anteriormente denominada como a Lei de Introdução do Código Civil brasileiro, a qual, desde então, já regulava as normas jurídicas contidas no ordenamento jurídico brasileiro, direito público e privado, orientando o operador do Direito acerca do melhor caminho da interpretação e aplicação do direito positivo pelo legislador e todos os operadores do Direito.

A lei de introdução é uma *lex legum*, ou seja, um conjunto de normas sobre normas, constituindo um direito sobre direito..., um superdireito, um direito coordenador do direito. Não rege as relações da vida, mas sim as normas, uma vez que indica como interpretá-las ou aplicá-las, determinando-lhes a vigência e eficácia, suas dimensões especiotemporais, assinalando suas projeções nas situações conflitivas de ordenamentos jurídicos nacionais e alienígenas, evidenciando os respectivos elementos de conexão<sup>71</sup>.

Com o advento da Lei 13.655/2018, alterações e inclusões foram feitas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, ficando ainda mais perceptível o viés indutivo de orientar a interpretação no Direito brasileiro, ou seja, a LINDB se destina à interpretação do Direito auxiliando na interpretação de outras leis, tudo com o

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 280-281.

<sup>71</sup> DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada*. 19. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2017. p. 22.

escopo de explicar, esclarecer, dar o significado de vocábulo, mostrar o sentido adequado da expressão ao contexto em que se aplica, enfim direcionar a interpretação no sentido de assegurar garantia de segurança jurídica e eficiência em âmbito administrativo e judicial.

Na obra *Tributar na Era da Técnica*, de Lucas de Galvão de Brito, esse autor deixa evidente que a LINDB prescreve preferências legislativas a depender do contexto de cada norma jurídica:

É possível afirmar que a atividade de identificação do contexto está implícita no comando instalado na Lei de Introdução das Normas de Direito Brasileiro (LINDB), quando ela determina, no artigo 2º, que se deve dar preferência às disposições específica sobre as gerais. É o critério da especialidade utilizado para diante de um mesmo termo, em dado contexto, escolher-se uma acepção definida num enunciado X e, ante outro cenário, escolher-se uma segunda voz, delimitada no enunciado Y<sup>72</sup>.

Perceptível que a Lei n. 13.655/2018 instituiu regras que orientam a interpretação, como é o caso do artigo 20<sup>73</sup> da LINDB. Esse dispositivo é direcionado ao julgador que, na prolação da sua decisão, deverá considerar as consequências práticas, sendo vedado adotar exclusivamente valores jurídicos abstratos. Exige-se, do julgador, maior esforço argumentativo para atribuir maior garantia de segurança jurídica não só para o administrato, mas para a administração pública.

O Código de Processo Civil Brasileiro Brasileiro em vigor<sup>74</sup> proíbe o juiz de empregar conceitos jurídicos indeterminados, sob pena da decisão judicial ser considerada não fundamentada<sup>75</sup>. Essa vedação também se aplica de forma subsidiária<sup>76</sup> aos processos administrativos brasileiros.

Apesar das críticas contundentes ao artigo 20 da LINDB, que muitos

---

<sup>72</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica*: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 105.

<sup>73</sup> Art. 20. Nas esferas administrativas, controladora e judícia, não se decidirá com base em valores abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo Único: A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

<sup>74</sup> Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

<sup>75</sup> Art. 489. São elementos essenciais da sentença: § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

<sup>76</sup> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

argumentam instituir o consequencialismo através de um pragmatismo jurídico<sup>77</sup>, o cerne aqui é balizar a decisão do julgador quando estiver diante de conceitos ou primados normativos abstratos ou indeterminados. Nesta hipótese, o referido artigo 20 visa orientar o julgador a sopesar os possíveis sentidos dos primados jurídicos abstratos ou indeterminados, devendo atrelá-los à norma jurídica concreta e ainda sim observar as consequências de cada umas delas.

A nosso ver, o artigo 20 da LIND realmente inaugura o pragmatismo jurídico como forma de interpretação, mas também reforça o dever da motivação do julgador em sua decisão, não bastando que ele apenas observe as consequências práticas da sua decisão quando estiver diante de conceitos abstratos, mas também seja ponderado<sup>78</sup>, razoável e proporcional<sup>79</sup> em suas decisões, preservando a coerência, a integridade<sup>80</sup> e a segurança jurídica nos julgamentos sob sua responsabilidade.

Indo avante, o artigo 24<sup>81</sup> da LINDB estabelece regra geral de eficácia vinculante dos atos/decisões e normas administrativas, incluídas decisões em precedentes, com vistas a garantir a segurança jurídica e a proteção do administrado em relação à interpretação e aplicação de determinada lei ou norma, evitando invalidar situação jurídica constituída ante a mudança posterior de orientação geral.

No entanto, o Conselho Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que esse dispositivo não se aplica na seara administrativa tributária por absoluta incompatibilidade lógica, nos termos do Acórdão nº 9101-003-839, do dia 3 de outubro de 2018.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO

---

<sup>77</sup> O objetivo aqui é apenas abordar o tema, sem ingressar no detalhe das diversas correntes doutrinárias acerca do pragmatismo jurídico que permitirá ao julgador decidir com base nas consequências da sua decisão.

<sup>78</sup> Art. 489 do CPC. São elementos essenciais da sentença: § 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

<sup>79</sup> Art. 8º do CPC. Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

<sup>80</sup> Art. 926 do CPC. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

<sup>81</sup> Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral. Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

Em que pese o entendimento firmado pelo Conselho Superior de Recurso Fiscais do CARF ter afastado a aplicação desse dispositivo legal, cabe lembrar que o artigo 927 do Código de Processo Civil, de 2015, determina que os juízes e tribunais devem observar as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas, os julgamentos em repercussão geral de Recurso Extraordinário, os julgamentos em recurso repetitivo de Recurso Especial, os enunciados de súmulas do STF e STJ em matéria de ordem constitucional e infraconstitucional respectivamente.

Enfim, os precedentes deverão ser observados por todos os julgadores do poder judiciário, inclusive os operadores do Direito da Administração pública e tribunais administrativos, uma vez que as normas do Código de Processo Civil Brasileiro, no caso, o citado artigo 927, se aplica de forma supletiva e subsidiária aos processos administrativos tributários.<sup>82</sup> De longa data, Misabel Abreu Machado Derzi sustenta a força dos precedentes:

Derzi, ao dissertar sobre a complexa questão das modificações jurisprudenciais no Direito Tributário, parte do pressuposto de que o juiz não somente aplica, mas também cria o Direito. Demonstra que a lei não se confunde com o Direito ou norma jurídica, sendo apenas importante fonte de onde promana o Direito. Por isso mesmo, como a sentença cria o direito, da mesma forma que a lei, ao inovar o mundo jurídico, ela ganha força normativa, quando se consolida como expectativa. Para a professora, toda sentença é constitutiva de direito, que marca – se pronunciada em instância final – a formação de uma expectativa normativa. É imperioso, portanto, definir o momento em que a sentença forma uma expectativa normativa (judicial) para o futuro, de modo a se verificar se, a partir de quando o Direito criado pela decisão judicial, como expectativa, passa a gerar legítima confiança para os casos iguais [...]. A decisão judicial, no momento em

---

<sup>82</sup> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

que se firma em uma das alternativas possíveis de sentido dos enunciados legislativos, criando norma específica e mais concretizada caso e repetível para o mesmo grupo de casos, fecha as demais alternativas, antes possíveis. A partir dessa escolha judicial, temos um sentido unívoco para certo grupo de casos, sentido esse que preenche o conteúdo de uma norma de firma mais concreta do que a norma legal. Tal norma concreta (*ratio decidendi*) não é individual e estritamente aplicável *intra partes*. Tem vocação para aplicação aos casos iguais e futuros [...]. Observa Derzi que, apesar de não termos adotado o sistema do *stare decisis*, os precedentes têm força na ordem jurídica interna. A autora conclui: a singela declaração de inconstitucionalidade, *incidenter tantum* vincula os demais tribunais, inclusive os superiores e de apelação<sup>83</sup>.

Esse raciocínio é corroborado por Rafael Pandolfo, que desenvolveu artigo atribuindo aos precedentes um novo patamar de segurança jurídica ao processo administrativo tributário.

O precedente corresponde à expressão final da lei (norma). Estando a administração sujeita à legalidade, não poderá atribuir a um enunciado sentido distinto daquele definido pelo precedente, a menos que identifique uma distinção relevante no caso analisado, pela qual o precedente se revele inadequado<sup>84</sup>.

Aqui abre-se um parêntese sobre o artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)<sup>85</sup>, o qual veda aos membros da turma julgadora afastar a aplicação ou deixar observar tratado, acordo internacional, lei ou

---

<sup>83</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Initia Vita, 2014. p. 32-34.

<sup>84</sup> PANDOLFO, Rafael. *Os precedentes e a nova LINDB: novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário. 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 979.

<sup>85</sup> RICARF - PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015 - Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; (Fl. 20 do Anexo II da Portaria MF nº , de de de 2015.) b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária; c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Segundo o mencionado dispositivo legal o artigo não se aplica quando:

(i) o tema já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(ii) o fundamento do crédito tributário é objeto de Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

(iii) o fundamento do crédito tributário é objeto de Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

(iv) o fundamento do crédito tributário é objeto de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos artigos 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

(v) o fundamento do crédito tributário é objeto de parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos artigos. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

(vi) o fundamento do crédito tributário é objeto de Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Jungido nesse raciocínio de eficiência quanto à constituição escorreita do crédito tributário, o artigo 24 da LINDB, que veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral, deve sim ser aplicado não só nos processos administrativos tributários federais, como também por todos os demais órgãos fiscais tributários municipais e estaduais.

Por fim, o artigo 28 da LINDB dispõe que “o agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”. O dispositivo em destaque limita a responsabilidade pessoal do agente público por suas decisões ou opiniões técnicas a casos de dolo ou erro grosseiro. Erro grosseiro, na hipótese, é sinônimo de culpa grave, negligência grave, imprudência grave ou imperícia grave. Nesse contexto, há controvérsia sobre o

artigo 28 ter derogado o artigo 10 da Lei de Improbidade administrativa (LIA). Porém, a nosso ver, o artigo 28 da LINDB não derogou o artigo 10 da Lei 8.429/1992, pois tanto as ações dolosas como as ações culposas (independentemente do grau de culpa) de quaisquer agentes públicos continuam aptas a atrair a incidência do tipo de improbidade administrativa previsto no artigo 10, *caput* e incisos da Lei 8.429/1992.

Enfim, eventual erro grosseiro ou dolo do agente público pelo não atendimento aos preceitos não só da LINDB, poderão ensejar consequências previstas no referido artigo 28, como na Lei de Improbidade Administrativa ou de Abuso de Autoridade.

Em síntese, a finalidade da abordagem aqui desenvolvida é apenas pincelar que as alterações promovidas pela Lei 13.655 de 25 de abril de 2018, no Decreto-Lei n.º 4.657 de 1942, visam apenas e tão somente contribuir no aprimoramento da segurança jurídica na aplicação e na interpretação do Direito brasileiro. No caso do Direito Tributário e do Direito Administrativo aplicável às questões fiscais, as novas disposições acrescentadas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro visam assegurar maior eficiência e segurança jurídicas na construção da norma individual e concreta pelo agente competente e demais operadores do Direito.

## **CAPÍTULO 2 - IMPORTÂNCIA DO CRITÉRIO JURÍDICO NO AUTO DE INFRAÇÃO**

O critério jurídico é a qualificação jurídica ou o enquadramento legal que o agente fiscal adota em relação aos fatos por ele observado no mundo dos eventos. Consiste nas razões de direito lançadas pelo agente fiscal no auto de infração e, neste contexto, reconhecemos que inúmeras autoridades fiscais brasileiras vêm trabalhando de forma correta com relação à fixação de um critério jurídico nas autuações fiscais.

Nestes casos, o agente fazendário lavra o auto de infração com critério jurídico que contém linguagem descritiva precisa do fato gerador da obrigação tributária, adota uma interpretação autêntica acerca dos dispositivos legais aplicáveis à espécie os quais descrevem o tributo devido e a penalidade incidente. Resumidamente, quando a autoridade fiscal bem observa o mundo dos fenômenos e relata o fato jurídico em linguagem competente, qualificando respectivamente tais fatos à norma jurídica, com interpretação e argumentos sólidos na ocasião da autuação, constata-se a adoção de um critério jurídico estável e seguro na relação jurídica tributária.

Podemos assegurar que critério jurídico consistente é aquele que segue fiel obediência à Regra Matriz de Incidência Tributária, na qualidade de enunciado positivo onde, na hipótese, descritor da norma ou antecedente normativo identificam-se o critério material, o critério espacial e o critério temporal, ao passo que no conseqüente, o critério pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação tributária) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Nesta linha de raciocínio, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) como norma individual e concreta, construída pelo agente fiscal, na ocasião da lavratura do auto de infração, tem em sua estrutura os seguintes elementos:

(i) Antecedente:

(a) o núcleo da descrição fática (critério material): onde o fiscal deve descrever em linguagem clara, lógica e objetiva a descrição do fato que

ensejará o surgimento da obrigação tributária;

(b) o condicionante tempo, assim definido como o período de tempo de apuração do tributo autuado (critério temporal): a autoridade deve delimitar o exato período de tempo objeto da autuação;

(c) o condicionante espaço, se refere ao local ou território onde a norma incidirá (critério espacial): a autoridade deve apontar o território onde a norma tributária será aplicada;

(ii) Consequente:

(d) indicação do sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária (critério pessoal): o auto de infração deve identificar o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e o contribuinte apontado na legislação do tributo;

(e) indicação da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo): Significa dizer que a autoridade fiscal deve informar o aspecto mensurável da hipótese de incidência tributária (base de cálculo), bem como a regra legal expressa em percentual (alíquota) ao contribuinte na ocasião da autuação.

A adoção de critério jurídico sem atenção precisa e lógica a todos os elementos da regra matriz de incidência, possivelmente acarretará autos de infração confusos, obscuros ou lacunosos ao contribuinte, não permitindo que este compreenda por completo os fatos que lhe estão sendo imputados, gerando desconformidade do auto de infração (NIC) com a norma jurídica geral e abstrata. Nestes casos, há o risco de a autoridade fiscal comportar-se de forma ilegal para a manutenção do auto de infração no curso do processo administrativo.

Apesar de reconhecer a existência de inúmeros autos de infração lançados de forma correta, a experiência também demonstra que tantas outras autuações são lavradas com critério jurídico que não observa a regra matriz de incidência tributária. Em palavra leiga, critério jurídico defeituoso é aquele que não descreve com precisão, no exato momento da lavratura da atuação, todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, acarretando lançamentos fiscais ilegais.

## 2.1 Os alicerces de Direito tributário na constituição do crédito tributário

Princípios são alicerces gerais e abstratos que integram o ordenamento jurídico brasileiro, os quais são vetores fundamentais e de superior hierarquia, funcionando no balizamento da aplicação das normas jurídicas em diversos ramos do Direito, todos trabalhando em harmonia para o bom funcionamento do sistema jurídico.

Os princípios detêm o condão de orientar o operador ou o julgador do Direito na aplicação esmerada das normas jurídicas em sentido estrito, são as balizas norteadoras do ordenamento jurídico, os quais se diferenciam das leis, pois estas regulam as condutas intersubjetivas no plano social. Vejamos o significado de princípio jurídico para Roque Antonio Carrazza:

É um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam<sup>86</sup>.

Em suma, todos os princípios constitucionais brasileiros contêm valores, contendo também valores todas as demais normas jurídicas do ordenamento jurídico brasileiro. Aliás, os valores indicam uma determinada finalidade, o que demanda do homem fazer escolhas racionais, as quais direcionam a conduta, o comportamento, a ação ou a inação do ser cognoscente.

Valor é tudo aquilo que gera preferência ou escolha pelo ser humano (intérprete), é por causa do valor que surge a ideia do desvalor (ideia maléfica), ou seja, são as escolhas ou decisões feitas pelo ser humano consoantes suas valorações próprias, conforme nos ensina a teoria aglutinante do Constructivismo Lógico-Semântico.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, o signo princípio, em Direito, pode ser utilizado como valor ou como limite objetivo. Como valor, tais enunciados prescritivos estão afetos à Axiologia (Teoria dos Valores) e apresentam características subjetivas, como: (a) bipolaridade – onde houver um valor haverá como contraponto, o desvalor; (b) implicação recíproca – os valores positivos e negativos implicam-se mutuamente; (c) referibilidade – o valor requer uma tomada de posição em relação a um objeto; (d) preferibilidade – indica a direção da tomada de

---

<sup>86</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 35.

decisão; (e) incomensurabilidade – os valores não são passíveis de medição; (f) tendência à graduação hierárquica – tendência a se acomodarem hierarquicamente quando se confrontam em relação a um mesmo objeto; (g) objetividade – os valores são qualidades que o ser humano credita a um objeto (real ou ideal); (h) historicidade – constroem-se de acordo com a evolução históricossocial; (i) inexauribilidade – o valor não se esgota com a sua atribuição a um objeto; (j) atributividade – o valor é sempre atribuído a um objeto por um sujeito<sup>87</sup>.

A norma jurídica é enunciado, suporte físico, ato de fala ou regra jurídica posta no ordenamento jurídico com nítida carga valorativa pela sociedade e legislador, impondo limite à conduta social. Os princípios constitucionais tributários são vetores fundamentais de superior hierarquia postos na CF/88, que funcionam no balizamento do sistema tributário brasileiro, todos trabalhando em harmonia para o bom funcionamento do ordenamento jurídico tributário no Brasil.

Acerca do princípio constitucional da legalidade ou tipicidade tributária, ele está disposto no artigo 5º, inciso II<sup>88</sup>, 37, caput e 150, I<sup>89</sup> todos da Constituição Federal de 1988.

Intrinsecamente ligada à legalidade, a competência tributária é a atribuição de instituir tributos, mediante lei, a qual deve descrever todos elementos essenciais da norma jurídica tributária. A tipicidade tributária é um dos mais importantes princípios constitucionais, onde se assenta o Direito Tributário, pois todo ato administrativo tributário deve estar previsto em lei, sendo aplicável a todos os tributos do sistema jurídico brasileiro. Acerca da Competência Tributária, Tácio Lacerda Gama desponta no tema: “competência Tributária é a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”<sup>90</sup>.

Enfim, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e a forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e

---

<sup>87</sup>ZOMER, Sílvia Regina. *A Constituição da Norma de Lançamento Tributário: Uma Análise Lógico-Semântica*. 2011. 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 25-26.

<sup>88</sup> CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>89</sup> CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>90</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 363.

repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar o seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes às sanções cabíveis, e assim por diante.

O princípio da estrita legalidade está previsto no artigo 150, I, da CF/88: Segundo essa regra, as contribuições somente poderão ser instituídas ou majoradas por lei. Todos os elementos necessários para fazer surgir a obrigação tributária devem estar previstos na norma que instituir o tributo. A regra geral é a instituição por lei ordinária de iniciativa privativa do Presidente da República (art. 61, § 1º, da CF/88<sup>91</sup>), exceto se a contribuição for instituída no exercício da competência residual da União, quando será exigida lei complementar, na forma do artigo 195, § 4º, da CF/88<sup>92</sup>.

O princípio da vinculabilidade da tributação, retirado da implicitude do Texto Supremo é inserido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, traduz uma conquista no campo da segurança dos administrados, em face dos poderes do Estado Moderno, de tal maneira que o exercício da administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total aos termos específicos da lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária<sup>93</sup>.

O princípio da segurança jurídica versa sobre a limitação do poder de tributar do Estado. O poder de tributar, apesar de permitido, não é ilimitado, ante a rigidez e tipicidade fechada do sistema, podendo o contribuinte utilizar o plexo de direitos e garantias contra eventuais exceções do poder público. É a aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado com a finalidade de permitir estabilidade e certa tranquilidade nas relações tributárias, evitando que a relação fisco, contribuinte se torne instável ou insegura.

Quando tratamos de segurança jurídica nas relações tributárias, indispensável a menção ao artigo 1º da Constituição Federal de 1988<sup>94</sup>. Esse dispositivo também

<sup>91</sup> § 1º do artigo 61 da CF/88: São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: II - disponham sobre: b) [...] matéria tributária e orçamentária.

<sup>92</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 314.

<sup>94</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios

trata da competência tributária e do princípio federativo como alicerces fundantes do Estado Democrático de Direito. Assim, o Brasil é formado pela União indissolúvel dos Estados e Municípios. É a união dos Estados Membros, os quais dão lugar a um novo Estado, o Estado Federal (soberano), sendo aqueles autônomos e independentes entre si, ocupando todos o mesmo plano hierárquico, devendo, portanto, receber o mesmo tratamento jurídico-formal isonômico, cada qual no seu feixe de competências tributárias. O professor Tácio Lacerda Gama trata com propriedade desse tema:

A Federação é uma técnica específica de repartição de competências estatais, que consiste na formação de entes autônomos que participam da formação da vontade central. Para que exista um Federação é necessário que esses entes federados tenham autonomia política, administrativa, legislativa e financeira. O conceito de Federação, e com ele o de autonomia, sofre sensível modificação. De modo que, hoje, pensamos ser possível aos entes federativos preservar sua autonomia sem dispor, por exemplo, de competência para legislar em matéria tributária. A simples existência de regras de divisão de receitas orçamentárias já seria suficiente para assegurar a condição de ente autônomo do ponto de vista financeiro<sup>95</sup>.

Sobre o princípio da anterioridade e tributação, ele está previsto nos artigos 150, III, “b” e “c”, § 1 e 195, § 6º da CF/88. Esse princípio veicula a ideia que deve ser suprimido o surgimento repentino de tributos, permitindo que o contribuinte tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, permitindo o planejamento com certa tranquilidade da vida econômica.

Irretroatividade da lei tributária é um alicerce e limite do poder de tributar na CF/88, pois não há lugar em nosso ordenamento jurídico para a ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada (artigo 5º, XXXVI), assim como é terminantemente proibido cobrar tributos em relação a fato que gera a obrigação tributária, cuja ocorrência se concretizou antes do advento da respectiva lei competente. Não pode a lei retroagir para fazer incidir tributo a fato gerador que à época não era considerado típico (artigo 150, inciso III, alínea a).

Outro princípio fundamental do Direito tributário é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações

---

e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>95</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 365.

obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico. Reconhecer a boa-fé não é tarefa fácil, ou seja, identificar se o sujeito adotou determinada conduta de boa-fé exige averiguar se o comportamento foi leal, ético ou com justificativa amparada no Direito. O princípio da boa-fé permeia a Constituição e está expresso em várias leis regedoras das atividades administrativas, como a Lei de Licitação, Concessões e Permissões de Serviço Público e a do Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos.

O princípio da verdade material busca incessantemente apurar a efetiva realidade dos fatos ocorridos que geram obrigação tributária no mundo dos eventos, sobre os quais incidirão a norma jurídica tributária. Este princípio é especialmente relevante no âmbito do processo administrativo tributário, não ficando ele preso ao mero cumprimento dos aspectos formais de contratos, notas fiscais. A verdade material examina detalhadamente os fatos jurídicos e as provas (linguagens), aparando as arestas entre o fisco e os contribuintes, bem como contribuindo para a justiça no recolhimento dos tributos.

Além dos princípios acima ventilados, podemos também citar o primado da certeza do Direito, da igualdade, da liberdade, da justiça, da proibição da instituição do tributo com efeito de confisco, da capacidade contributiva. Em suma, todos esses cânones são alicerces gerais e abstratos que integram o ordenamento jurídico brasileiro, os quais são vetores fundamentais e de superior hierarquia, funcionando no balizamento da aplicação das normas jurídicas em diversos ramos do Direito, todos trabalhando em harmonia para o bom funcionamento do sistema jurídico.

## **2.2 A Fenomenologia da incidência normativa no lançamento tributário e seus pressupostos**

No processo de positivação das normas jurídicas, o Direito e a realidade social são conjuntos distintos que possuem interação entre si, trocando informações constantes entre o mundo do Direito e o universo cotidiano das pessoas, quer seja no campo religioso, político, econômico. Isto é, todos os ramos do Direito, assim como o Direito Tributário possuem ampla interação com o universo da realidade social e vice-versa.

Percebe-se que o Direito ao prescrever e regular condutas humanas (plano do dever ser) remete mensagens ao universo da realidade social (plano do ser), interagindo o plano do dever ser com o plano do ser, assim como o universo da realidade social também emite mensagens ao mundo do Direito, podendo este sofrer influências positivas ou negativas do plano do ser. Essa interação recíproca do plano do ser no dever ser e vice-versa é denominada de acoplamento estrutural por Luhmann: “fala-se de acoplamentos estruturais quando um sistema importa determinadas características de seu ambiente”<sup>96</sup>.

Em suma, o sistema social são todos os elementos que compõem a sociedade, macrossistema, cosmos ou sistema amplo, ao passo que o ordenamento ou sistema jurídico é uma estrutura menor contida naquele macrossistema, onde a ciência do Direito e as diversas ramificações do Direito positivo atuam.

Apesar do aspecto reducionista do sistema jurídico na análise dos fatos exclusivamente jurídicos, fica evidente a interação do sistema social com o jurídico e vice-versa, pois há sempre intensas interações desses sistemas. Fabiana Del Padre Tomé descreve essa interação entre sistema jurídico e social da seguinte forma:

O sistema jurídico sai do lado interno da forma e vai até o lado externo – sistema social – para buscar uma comunicação que deseja disciplinar, trazendo-a de volta ao interior da forma, para dar-lhe tratamento segundo seu código, que é lícito/ilícito<sup>97</sup>.

Dai constata-se que o Direito é considerado um sistema autopoietico por produzir sua auto-organização, conservação e identidade (sintaticamente fechado), no entanto, admite transformações indispensáveis a sua sobrevivência ou evolução.

Lourival Vilanova assevera que o direito se apresenta como uma linguagem material, sempre aberta ao acrescentamento de enunciados fundados na experiência, que é infinita no sentido Kantiano. Tal afirmação deve ser entendida como referente a abertura cognoscitiva do sistema jurídico, pois este, conquanto aberto em seu aspecto semântico, é sintaticamente fechado. Nada ingressa no sistema do direito que não seja pelo do modo por ele próprio prescrito: a forma normativa. É pela conjugação entre o código e o programa que se obtém esse fenômeno autopoietico, garantindo, simultaneamente, segurança jurídica e relacionamento entre o direito posto e o ambiente<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad. Tradução de Javier Torres Nafarrate*. México: Universidad Iberoamericana, 2002. p. 508.

<sup>97</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 11.

<sup>98</sup> *Ibid.*, p. 18.

A introdução feita neste tópico serve para deixar claro que a interação dos sistemas gera influência na fenomenologia da incidência normativa, visto que a evolução do Direito reside na sua autopoiese.

A fenomenologia da incidência normativa se apresenta quando o homem, ao aplicar a legislação, e já conhecedor do antecedente da norma geral e abstrata (hipótese de incidência), seleciona os eventos no plano do ser (realidade social) a ser relatado em linguagem, os quais se tornarão os fatos a serem juridicizados.

Tais eventos relatados em linguagem (inclusive a linguagem das provas), pelo homem, quando detém identidade com o antecedente da norma geral e abstrata (NGA), ensejarão a subsunção que produz uma nova linguagem jurídica mediante a imputação do antecedente no consequente ( $H \rightarrow C$ ), criando, assim, a norma individual e concreta (NIC), a qual estabelecerá uma relação jurídica entre os sujeitos de Direito, impondo, determinando obrigações e direitos a esses sujeitos ( $R_j$ ).

Paulo de Barros Carvalho estabelece com maestria a relação entre Hipótese de Incidência (HI), Fato Jurídico ( $F_j$ ), Consequência (C) e Relação Jurídica ( $R_j$ ). Ou seja, para o professor a “HI”, o “ $F_j$ ”, o “C” e “ $R_j$ ” são etapas lógicas da subsunção.

Para explicar tal separação Paulo de Barros Carvalho utiliza-se do esquema das proposições aritméticas” onde “ a hipótese está para o fato jurídico assim como o consequente está para a relação jurídica. Os antecedentes da proporção (H e C) figuram no mesmo plano – o plano normativo geral e abstrato; por outro lado, os consequentes da proporção aritmética ( $F_j$  e  $R_j$ ) também se acham no mesmo plano – o plano da norma individual e concreta, que fala do mundo real social<sup>99</sup>.

$$\frac{H}{F_j} = \frac{C}{R_j}$$

Nesta tarefa de extratificar a incidência tributária, importante também destacar a Regra Matriz de Incidência Tributária, como sendo um enunciado positivo onde na hipótese, descritor da norma ou antecedente normativo identifica-se o critério material<sup>100</sup>, o critério espacial e o critério temporal, ao passo que, no consequente, o critério pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação tributária) e o critério quantitativo

<sup>99</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*, 6. ed. São Paulo. Editora Noeses, 2019. p. 481-482.

<sup>100</sup> É definido por Paulo de Barros Carvalho como comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo complemento.

(base de cálculo e alíquota), cuja estrutura lógica pode assim ser exposta:

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

Destacam-se as palavras de Paulo de Barros Carvalho acerca do processo de desformalizar a estrutura lógica acima, com a seguinte explicação:

D é o dever-se neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. [ Cm (v.c). Ce.Ct ] é a hipótese normativa, em que Cm é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; v é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; c é o complemento do verbo; Ce é o critério espacial; Ct é o critério temporal; . é o conectivo conjuntor → é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional e [ Cp (Sa.Sp).Cq(bc.al) ] é o consequente normativo, em que Cp é o critério pessoal; Sa é o sujeito ativo da obrigação, Sp é o sujeito passivo; bc base de cálculo; e al é a alíquota<sup>101</sup>.

Toda essa contextualização da fenomenologia é relevante e se aplica ao lançamento tributário, o qual se dá por meio de uma norma individual e concreta, a qual buscará no antecedente da norma geral e abstrata o relato da ocorrência do fato jurídico tributário a ensejar a consequência jurídica e a instituição da relação jurídica tributária.

O lançamento tributário é descrito no Código Tributário Nacional brasileiro<sup>102</sup> como um procedimento administrativo de competência da autoridade fazendária em constituir o crédito tributário (via lançamento), o qual pode ser entendido como o ato de:

- (i) verificar a ocorrência do fato gerador no mundo da realidade social - critério material;
- (ii) determinar a matéria tributável - critério material, especial e temporal;
- (iii) calcular o montante do tributo devido - critério quantitativo; e

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018, p. 630.

<sup>102</sup> Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- (iv) identificar o sujeito passivo da obrigação tributária - critério pessoal.

Na visão de Eurico Marcos Diniz de Santi, o lançamento pode assim ser descrito:

Ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota<sup>103</sup>.

Apesar do CTN informar no artigo 142 que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, o mesmo diploma prevê, (i) o lançamento por homologação<sup>104</sup> ou aquele que a constituição de crédito tributário é realizado pelo contribuinte, restando ao fisco apenas a conferência dos atos realizados pelo sujeito passivo da obrigação tributária; (ii) o lançamento misto ou por declaração<sup>105</sup> o qual consiste na participação conjunta do fisco e contribuinte, onde constata-se que o sujeito passivo ou terceiro tem o dever de apresentar uma declaração à administração fazendária que subsidiará o lançamento pelo fiscal, e por fim (iii) o lançamento de ofício ou direto<sup>106</sup>, onde a atividade é exclusiva da autoridade administrativa sem qualquer participação do contribuinte na formalização da norma individual e concreta.

Em suma, as três modalidades de lançamento caracterizam-se pela maior ou menor participação do fisco ou contribuinte na construção da norma jurídica de incidência tributária (NIC).

Analisando a fenomenologia da incidência tributária e o conceito de lançamento, perceptível o entrelaçamento desses institutos com os pressupostos tributários indispensáveis à caracterização da constituição do crédito tributário. São eles:

---

<sup>103</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2001. p. 155-156.

<sup>104</sup> Artigo 150 do CTN: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

<sup>105</sup> Artigo 147 do CTN: O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

<sup>106</sup> Artigo 149 do CTN: O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos.

- a) Pressuposto Objetivo: é o motivo da celebração do ato administrativo individual e concreto que descreve em linguagem competente o fato gerador previsto no critério material do antecedente da norma geral e abstrata;
- b) Pressuposto Subjetivo: consiste na competência atribuída no consequente da norma geral e abstrata à autoridade lançadora do crédito tributário;
- c) Pressuposto Teleológico: É o ato de viabilizar o exercício da competência tributária e a percepção do tributo ao Estado através da materialização da norma individual e concreta do lançamento.
- d) Pressuposto Procedimental: São os procedimentos previstos em lei e necessários à lavratura do lançamento tributário
- e) Pressuposto Causal: é a causalidade jurídica ou imputação dos elementos da norma geral e abstrata necessários e indispensáveis na construção da norma individual e concreta, estabelecendo o nexos lógico entre o fato gerador da obrigação tributária (H) e a constituição do fato jurídico tributário (Fj) ocorrendo a imputação destes (H) e (Fj) a certa pessoa (Sp) via relação jurídica, onde ocorre a mensuração do critério material (BC e Alíquota), cuja finalidade é o direito de o Estado cobrar o tributo do contribuinte.
- f) Pressuposto Formalístico: são as características ou formalidades intrínsecas de cada tributo, que precisam ser observadas para a constituição adequada do crédito tributário pelo lançamento.

Em suma, todos os pressupostos tributários do lançamento se vinculam em maior ou menor grau com a fenomenologia da incidência normativa da teoria aglutinante do Constructivismo Lógico-Semântico, sendo, em momento oportuno, abordados os elementos ou requisitos de Direito administrativo inerentes ao ato do lançamento tributário.

### 2.3 A fixação do critério jurídico no lançamento pela autoridade administrativa

Sabemos que a atividade administrativa deve estrita obediência ao princípio da legalidade, previsto no inciso II, do artigo 5º da CF/88<sup>107</sup>, sendo mais severo este princípio no âmbito tributário, pois o lançamento tributário como ato administrativo efetivado pelo autoridade pública revestida de competência, deve obedecer à lei que autoriza seu pleno exercício, conforme estabelece o inciso I do artigo 150 da CF/88<sup>108</sup>.

Aliás, o crédito tributário surge para o mundo jurídico como um direito do sujeito ativo diante do sujeito passivo da obrigação tributária no exato momento em que a operação da fenomenologia da incidência tributária ou quando a mera aplicação da regra matriz de incidência tributária ocorre. Para elucidar melhor as nocões preliminares de lançamento tributário, adotam-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

O lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, 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>109</sup>.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional almeja expressar o significado do lançamento tributário para o ordenamento jurídico brasileiro:

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.

<sup>107</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>108</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 527.

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

Não é novidade que a significação de lançamento tributário carrega diversas acepções na doutrina e jurisprudência, todavia, a função do ato do lançamento como norma individual e concreta é a constituição do crédito tributário que estabelece a relação jurídica entre o contribuinte de direito e a administração pública fazendária, sob pena de responsabilidade pessoal do agente público competente, devendo o ato administrativo do lançamento conter os seguintes pressupostos:

- a) pressuposto objetivo: a ocorrência do evento, a ser descrito no suposto da regra matriz;
- b) pressuposto subjetivo: a autoridade lançadora cuja competência está claramente definida em lei;
- c) pressuposto teleológico: tornar possível ao Estado exercer seu direito subjetivo à percepção do tributo, mediante a formalização da obrigação tributária;
- d) pressuposto procedimental: são os chamados atos preparatórios cometidos ao Poder Público e tidos como necessários à lavratura do lançamento;
- e) pressuposto causal: nexos lógicos entre o suceder do evento tributário (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) pressuposto formalístico: está devidamente esclarecido nas legislações dos diversos tributos, cada uma com suas particularidades, variáveis de acordo com a espécie da exação<sup>110</sup>.

Dada a ocorrência do fato jurídico tributário, na forma prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional<sup>111</sup> e cumpridos os requisitos do ato do lançamento tributário para a sua constituição regular, cria-se um compromisso entre a administração e o administrado.

Essa relação jurídica de natureza tributária, deverá ser pautada pela lealdade, confiança, moralidade, impessoalidade, eficiência<sup>112</sup>, cuja alteração só será

<sup>110</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 529.

<sup>111</sup> Art. 113 do Código Tributário Nacional Brasileiro - A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>112</sup> Art. 37 da CF/88 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos

admissível através de impugnação com direito à ampla defesa apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, recurso de ofício e demais hipóteses previstas no artigo 145 do Código Tributário Nacional:

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

Enfim, é no ato do lançamento que a autoridade administrativa fazendária fixa o critério jurídico no auto de infração, descrevendo o evento fenomênico em linguagem, estabelecendo um nexos lógico entre o antecedente e o conseqüente da regra matriz de incidência tributária, permitindo ao ente fazendário competente exercer seu direito subjetivo à percepção do tributo do sujeito passivo da relação tributária.

Percebe-se, que neste trabalho, falaremos apenas do lançamento feito pela autoridade administrativa via auto de infração, o qual é executado mediante procedimento administrativo que formaliza o suporte fático (momento onde o evento é vertido em linguagem) para a constituição do fato jurídico tributário, ocasião em a mesma autoridade administrativa fixa o seu critério jurídico (valoração jurídica do fato) na autuação. Nesse caminho, o critério jurídico ou valoração jurídica (evento vertido em linguagem) adotado estabelece um vínculo jurídico tributário com o conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

## **2.4 A imutabilidade do lançamento tributário**

A imutabilidade do lançamento tributário deve ser compreendida como a segurança jurídica que o administrado deve obter com as razões de fato e de direito na constituição do crédito pela autoridade fazendária competente, ocasião que se estabelece um vínculo ou relação jurídica entre os sujeitos<sup>113</sup> da obrigação tributária.

É através do procedimento do lançamento que a autoridade administrativa

---

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

<sup>113</sup> É o critério subjetivo ou o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

formaliza a existência e a liquidez do crédito tributário, notificando o sujeito passivo para a apresentação de defesa ou pagamento do crédito tributário instituído.

A concretização da fenomenologia da incidência normativa permite e estabelece a imutabilidade do lançamento. Essa fenomenologia ocorre quando o aplicador da norma (homem revestido de competência), já conhecendo o antecedente da norma geral e abstrata, seleciona os eventos no plano do ser (realidade social) a ser relatado em linguagem, os quais se tornarão os fatos a serem juridicizados pela autoridade fazendária.

Esses eventos relatados em linguagem (inclusive a linguagem das provas) e havendo identidade entre esses relatos e o antecedente da norma geral e abstrata (NGA), ocorre a subsunção que produz uma nova linguagem jurídica mediante a imputação do antecedente no consequente (H→C), criando, assim, a norma individual e concreta (NIC), a qual estabelecerá uma relação jurídica entre os sujeitos de direito, impondo, determinando obrigações e direitos a esses sujeitos, como bem explica Aurora Tomazini Carvalho:

Se o aplicador identifica a ocorrência do evento (E), verificado no plano da realidade social (PS) em conformidade com a extensão do conceito hipótese (H) da norma geral e abstrata (NGA), porém, não produz a linguagem competente (NIC), nenhum efeito se opera na realidade jurídica (PDS), pois, [...] temos dois planos distintos (PS e PDS), duas linguagens diferentes que não se confundem<sup>114</sup>, ficando claramente demonstrado que a incidência não ocorre que forma automática e infalível, onde o aplicador da norma, interpreta, edifica e demarca a norma geral a abstrata, identifica a ocorrência do evento descrito no antecedente normativo, aliado à linguagem das provas ocorre a subsunção desses fatos a NGA. Realizada a subsunção, inicia-se automaticamente a imputação ou causalidade jurídica do antecedente ao consequente com a constituição dos direitos e obrigações entre as partes da relação jurídica por intermédio da NIC. Essa fenomenologia é a mesma para toda e qualquer norma de direito, ou seja, a incidência é sempre a mesma para toda e qualquer norma contida no ordenamento jurídico brasileiro. O que muda são as formas mediante as quais ele se materializa, pois, para cada tipo de regra, o direito prescreve a realização de um procedimento específico<sup>115</sup>.

Dada a ocorrência da implicação jurídica, com o antecedente da norma jurídica (implicação disposta no enunciado do direito positivo), que está em termos gerais e

<sup>114</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 456.

<sup>115</sup> *Ibid.*, p. 459.

abstratos, o passo que segue é a análise e construção dos fatos sociais via linguagem do ser cognoscente (resultados da experiência), que resultará em norma individual e concreta. Isto é, o fato causa (fato social NIC1), que ingressou no antecedente da norma geral e abstrata, gerou um fato efeito (imputação, causalidade jurídica, relação jurídica), fazendo surgir a relação jurídica (NIC2). Explica-se melhor nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O fato concreto, devidamente determinado no espaço e no tempo, fez surgir o fato-efeito, representado pelo nascimento de uma relação jurídica [...]. Resumindo: no plano das normas gerais, teremos apenas a indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico (no antecedente), implicando a indicação de classes com as notas que uma relação tem de ter para ser considerada com relação jurídica (no conseqüente). Um enunciado conotativo implicando outro enunciado conotativo. No plano concreto das interações intersubjetivas: um enunciado protocolar denotativo, que se obteve pela redução a unidades das classes de notas do antecedente da regra geral e abstrata, implicando outro enunciado, também protocolar e denotativo, construído pela unidade de classes de notas do conseqüente da norma geral e abstrata. Enunciados conotativos: antecedente e conseqüente da norma geral e abstrata; enunciados denotativos: antecedente e conseqüente da norma individual e concreta<sup>116</sup>.

Somente com o enunciado denotativo e conseqüente da norma individual e concreta (NIC) é que aparecerá o fato da relação jurídica em sua integralidade, relacionando, assim, os sujeitos de direito da relação jurídica (no caso tributário o sujeito ativo e o passivo), em torno de direitos e deveres recíprocos modalizados pelos operadores deônticos (obrigatório, permitido e proibido), o que torna neste aspecto imutável o lançamento tributário, daí porque também se diz que o lançamento é definitivo.

Desta forma, a imutabilidade do lançamento é uma garantia da relação jurídica instituída entre a administração e o administrado em obediência à hipótese de incidência da obrigação tributária, ficando claro que a imutabilidade do lançamento tem supedâneo não só no princípio da legalidade como na teoria das relações.

A teoria das relações é um dos elementos aglutinadores que compõem a teoria analítica do Constructivismo-Lógico Semântico. Aliás, Maria Angela Lopes Paulino sustenta que:

---

<sup>116</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 156-157.

A teoria das relações, pertinente à Lógica dos Predicados Poliádicos, tem como objeto de seus estudos os vínculos estabelecidos entre dois ou mais símbolos. Relação nada mais é do que o modo de ser ou de se comportar dois termos entre si. Trata-se de um vínculo formal, cujos extremos são ocupados por um termo antecedente e um termo conseqüente, interligados por um operador relacional<sup>117</sup>.

As relações não se verificam empiricamente, pois são elementos proposicionais que conformam a nossa realidade. Circundados por um contexto linguístico, estamos mergulhados num mundo de relações, pois toda linguagem é um sistema relacional, em que seus signos formam vínculos entre si, num contínuo processo associativo. Não é diferente com o direito positivo, pois, enquanto construção linguística, também é um sistema de relações. O homem que se propõe a estudar o direito, ao entrar em contato com o objeto (suporte físico, textos e enunciados), somente irá compreendê-lo ao estabelecer relações jurídicas<sup>118</sup>.

A irrefutável importância da teoria das relações para a ciência do direito põe-se em evidência quando nos propomos a investigar as unidades que compõe o ordenamento jurídico – as normas jurídicas – pois, sua natureza relacional se manifesta em toda sua dimensão estrutural<sup>119</sup>.

Compreensível que a teoria das relações ou vínculo formal, cujos extremos são ocupados por um termo antecedente e um termo conseqüente, interligados por um operador relacional, é de extrema importância na construção da norma jurídica em sentido estrito no percurso gerador de sentido, sendo essa construção de sentido também relevante na formação de decisões que poderão servir de fundamento para a construção ou positivação de novas normas no ordenamento jurídico.

A teoria analítica ou aglutidora do Constructivismo Lógico-Semântico tem a finalidade de mergulhar o operador do Direito no conhecimento científico em detrimento de uma compreensão superficial da experiência jurídica, utilizando-se de diversas ferramentas para a construção do discurso jurídico, como a filosofia da linguagem, a lógica alética e deôntica, a semiótica, a teoria dos conjuntos, a teoria das relações, métodos interpretativos, o que permite:

Não só um exame analítico do discurso jurídico, decompondo-o e esquematizando-o formalmente, com o intuito de analisar as suas unidades normativas e os vínculos existentes entre si, mas também propiciam um exame hermenêutico do objeto, atento ao aspecto axiológico das prescrições jurídicas na regulação dos comportamentos humanos<sup>120</sup>.

<sup>117</sup> PAULINO, Maria Angela Lopes. *A teoria das relações na compreensão do direito positivo*. Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014. v. I. p. 375.

<sup>118</sup> Ibid., p. 375-376.

<sup>119</sup> Ibid., p. 376.

<sup>120</sup> Ibid., p. 375.

A imutabilidade do lançamento tributário é um primado a ser respeitado, devendo ser compreendido como a segurança jurídica que o administrado deve obter com as razões de fato e de direito na constituição do crédito pela autoridade fazendária competente, ocasião que se estabelece um vínculo ou relação jurídica entre os sujeitos da obrigação (sujeito ativo e passivo) tributária. O professor Vladimir Passos de Freitas também é defensor dessa corrente de definitividade do lançamento na ocasião da sua constituição.

O procedimento a que o CTN dá o nome de lançamento, e tem por finalidade constituir o crédito tributário, encerra-se com a notificação feita ao sujeito passivo. A partir desse momento, o lançamento torna-se definitivo e o crédito tributário está definitivamente constituído. A definitividade, tanto do lançamento quando da constituição do crédito tributário, diz respeito apenas à sua completude. Significa que o lançamento se acha ponto e acabado, não carecendo da integração de nenhum outro ato para que possa produzir o efeito de constituir o crédito tributário, que assim é definitivo [...]. A eventual alteração do lançamento e, conseqüentemente, do crédito tributário por ele constituído, admitida em lei, opera-se posteriormente ao procedimento do lançamento e é externo e este, integrando um outro procedimento autônomo de controle de legalidade<sup>121</sup>.

Essa imutabilidade específica ou definitividade ocorre através do procedimento do lançamento que a autoridade administrativa formaliza a existência e a liquidez do crédito tributário, notificando o sujeito passivo para a apresentação de defesa ou pagamento do crédito tributário instituído que se corporifica o princípio da imutabilidade do lançamento, permitindo uma dupla proteção às partes na relação jurídica tributária.

Assim, o sujeito passivo terá a garantia de não ser perseguido pelo fisco por outro critério jurídico que não aquele lançado em linguagem na autuação, e o agente competente, que assina o auto de infração, em nome do sujeito ativo da obrigação tributária, terá executado seu dever funcional e seu trabalho analisado pelo contribuinte, é uma via de mão dupla, que estabelece segurança recíproca a ambos sujeitos da relação jurídica tributária.

Em síntese, o ato do lançamento é imutável e sua revisão, alteração e controle de legalidade só serão admissíveis conforme os procedimentos previstos no ordenamento jurídico.

---

<sup>121</sup> FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado* – Doutrina e Jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 627.

## 2.5 A impugnação pelo sujeito passivo da obrigação tributária

Vimos que o lançamento institui um compromisso entre a administração e o administrado com a fixação do critério jurídico no auto de infração, sendo esta uma relação de natureza tributária pautada na lealdade, confiança, moralidade, impessoalidade, eficiência, cuja alteração só será admissível através de impugnação com direito à ampla defesa apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, recurso de ofício e demais hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Essa é a mensagem contida no artigo 145 do Código Tributário Nacional Brasileiro.

Lavrado o auto de infração em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária, surge o direito constitucionalmente protegido<sup>122</sup> do contribuinte se defender perante a autoridade administrativa competente pelo lançamento, apresentando, nesta ocasião, as suas razões de fato e de direito frente a autuação.

A defesa administrativa tem alicerce no direito de petição, que nasceu na Inglaterra, consolidou-se em 1969, com o *Bill of Rights*, fortalecendo-se na Constituição Francesa de 1791, o qual consiste no legítimo direito de uma pessoa física ou jurídica apontar uma lesão concreta frente a situação que considera ofensiva ao seu patrimônio material ou imaterial. O objetivo do direito de petição é o exercício de prerrogativas instituídas pelo Estado Democrático de Direito, noticiando ao poder público fatos ilegais ou abusivos em desfavor do administrado.

A impugnação tem, então, fundamento nas conquistas para a instituição de um Estado Democrático de Direito no Brasil, assim como na atual Constituição Federal de 1988, mais precisamente no inciso XXXIV do artigo 5º que trata do direito de petição, assim como no inciso LV que dispõe acerca do contraditório e da ampla defesa ao administrado, em todos os processos administrativos ou judiciais, inclusive os de natureza fiscal ou tributária.

Em suma, todo e qualquer auto de infração lançado por autoridade administrativa municipal, estadual ou federal, deverá, obrigatoriamente, permitir que o contribuinte exerça seu direito de defesa, onde ele poderá alegar sua privação à

---

<sup>122</sup> Artigo 5º CF/88 – inciso XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

liberdade, o exercício regular de uma atividade econômica ou de seus bens, tudo em razão do corolário da ampla defesa e do contraditório.

O inciso I do art. 145, ao prever a impugnação do sujeito passivo como meio pelo qual o lançamento pode ser alterado, nada mais fez senão explicar a regra do devido processo legal, inegavelmente aplicável também ao processo administrativo. Como se sabe, o lançamento, ao constituir o crédito tributário, constitui materialmente o título executivo que legitimará o Estado a promover a execução forçada do sujeito passivo, mediante a expropriação do patrimônio deste. Ora, o artigo 5º, LIV, da Constituição, garante que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, assegurando, em seguida, no inciso LV, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, a todos os litigantes, em processo judicial e administrativo<sup>123</sup>.

Os valores constitucionais do contraditório da ampla defesa são fundamentais aos Estado Democrático de Direito no Brasil. A grandeza é tamanha, que o Supremo Tribunal Federal firmou Súmula de caráter vinculante, a respeito da plena liberdade para o administrado se defender na seara administrativa.

Súmula Vinculante n.º 21 do STF – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamentos prévios de dinheiro ou bens, para a admissibilidade de recurso administrativo.

Vige assim, na ordem jurídica brasileira, o direito pleno e constitucionalmente assegurado à impugnação em matéria administrativa tributária. Paulo de Barros Carvalho conduz, com maestria, ensinamentos sobre as impugnações e recursos no procedimento administrativo tributário brasileiro:

O lançamento tributário, ao ser lavrado pela autoridade administrativa competente, vem impregnado dos atributos da presunção de legitimidade e da exigibilidade. O sujeito passivo não se conformando poderá deduzir seus artigos de impugnação, suscitando, então, o pronunciamento de órgão controlador da legalidade daquele ato que, por sua vez, também abre ensejo a nova manifestação de insurgência do administrado, mediante recurso a órgãos superiores da administração, quase sempre estruturados em colégio. O contraditório administrativo pode se prolongar, desde que as leis reguladoras da matéria, no âmbito federal, estadual e municipal, assim estabelecem. Tais diplomas fixam as condições do procedimento, disciplinando os requisitos formais, os prazos, as autoridades credenciadas a se manifestar e tudo mais que assegure

---

<sup>123</sup> FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado* – Doutrina e Jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 628.

o caráter orgânico dessa sucessão de atos e termos, unificados em torno de um objetivo final, qual seja a derradeira deliberação da Fazenda, acerca da questão debatida<sup>124</sup>.

Instaurada a fase contenciosa administrativa, deverá o contribuinte exercer todo o seu direito de defesa, constitucionalmente assegurado, devendo, inclusive, afastar mediante provas legítimas, a presunção de legitimidade do ato administrativo do lançamento<sup>125</sup>, posto ser obrigação da autoridade administrativa tributária comprovar a ocorrência da situação jurídica para incidência da norma jurídica completa (Hipótese→Consequência) na ocasião do lançamento, ou seja, o fisco tem o dever de provar o fato jurídico ou o ilícito que alega ao sujeito passivo da obrigação tributária ou no mínimo o fato presuntivo nas hipóteses de presunções legais.

## **2.6 O legítimo exercício do direito de defesa pelo contribuinte através da linguagem das provas**

Partimos da premissa de que Direito é linguagem, e essa linguagem constitui as normas jurídicas. Nesse sentido, a prova também é resultado de atos de fala, expressos por palavras, inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sógnicas: suporte físico, significado e significação.

Acerca do ingresso da prova no ordenamento jurídico, importante recordar que nada ingressa no sistema do Direito que não seja pelo modo por ele próprio prescrito, ou seja a forma normativa. Dessa maneira:

A prova, como vimos, é signo: apresenta sempre como representação parcial de um fato, ingressando no ordenamento jurídico por meio de relato efetuado nos termos prescritos pelo direito. O fato social nunca ingressa no sistema jurídico pelas suas próprias virtudes, mas pela via estreita da comprovação, isto é, da comunicação jurídica<sup>126</sup>.

---

<sup>124</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 960-961.

<sup>125</sup> Sob o aspecto prático do cotidiano tributário, é possível afirmar que a presunção legal de legitimidade dos atos administrativos interfere na distribuição do ônus da prova, cabendo ao contribuinte apresentar todas as provas admitidas em direito para afastar o lançamento equivocado - presunção relativa admite prova em contrário.

<sup>126</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 124.

No universo jurídico muito se discute o efetivo conceito de prova no procedimento administrativo, pois é aí que se inicia e se instaura a relação probatória, universo este onde o contribuinte apresentará sua impugnação para a autoridade administrativa. Para nos elucidar a este respeito, vejamos as palavras de Fabiana Del Padre Tomé<sup>127</sup>:

Prova é vocábulo polissêmico, possuindo diversos significados possíveis. No sentido comum, as várias acepções do vocábulo prova têm um ponto nuclear, compartilhado por todas elas: o termo é empregado para denotar algo que possa servir ao convencimento de outrem<sup>128</sup>.

Percebe-se que o objetivo da prova é a demonstração da verdade de um fato, devendo o contribuinte utilizar a teoria das provas como meio legítimo de linguagem a demonstrar a realidade fenomênica e, com isso, se defender de arbitrariedades na dialética do contencioso administrativo tributário.

Para tanto, relevante abordarmos as espécies de prova, bem como sua

---

<sup>127</sup> “*Prova*, segundo Moacyr Amaral Santos, é o meio utilizado para persuadir o espírito acerca de uma verdade. Relativamente ao âmbito jurídico, a plurivocidade de sentidos mantém-se. Em estudo sobre o tema, identificamos as seguintes possibilidades significativas: 1. Procedimento, entendido como a sequência de atos mediante os quais se opera o relato probatório; 2. Rito da enunciação, legalmente previsto, ou procedimento organizacional da prova; 3. Resultado do procedimento probatório, ou seja, seu produto; 4. Conjunto de regras que regulam a admissão, produção e valoração dos elementos trazidos aos autos, determinando o transcurso probatório; 5. Enunciação; 6. Enunciação enunciada; 7. Enunciado linguístico; 8. Suporte físico; 9. Conteúdo do suporte físico; 10. Proposição; 11. Veículo introdutor; 12. Norma em sentido amplo; 13. Norma em sentido estrito; 14. Mensagem; 15. Signo; 16. Indício; 17. Pista; 18. Vestígio; 19. Marca; 20. Sinal; 21. Ato de fala; 22. Atitude pragmática; 23. Relação de implicação entre enunciados linguísticos; 24. Elemento constitutivo do fato jurídico; 25. Fato; 26. Fato de provar; 27. Fato provado; 28. Fato que causa convencimento do julgador acerca da verdade de outro fato; 29. Fato da convicção provocada na consciência do julgador; 30. Meio de controle das proposições que os litigantes formulam em juízo; 31. Soma dos meios produtores de certeza; 32. Fundamentação; 33. Justificação da crença na verdade de um fato; 34. Certeza; 35. Verdade; 36. Evidência; 37. Certificação de que ocorreu elemento constitutivo do fato jurídico; 38. Prova direta; 39. Prova indireta; 40. Presunção; 41. Sobreprova; 42. Metaprova; 43. Reforço de prova; 44. Enunciado de segundo nível; 45. Contraprova; 46. Protoprova; 47. Análise; 48. Argumento retoricamente produzido; 49. Experiência sensorial, decorrente da utilização de um dos cinco sentidos – audição, tato, olfato, paladar e visão; 50. Testemunho; 51. Competição; 52. Concurso; 53. Processo seletivo; 54. Prova de conhecimento; 55. Providência preliminar; 56. Exibição; 57. Certificação autenticadora; 58. Certificação constituidora; 59. Documento. Eis uma amostra das feições que o vocábulo *prova* pode assumir, sendo desaconselhável pretender atribuir-lhe um único sentido. A polissemia do termo examinado é intrínseca a ele, não sendo possível afirmar que tenha um significado exato. Uma das razões em virtude da qual persiste a plurissignificação diz respeito ao momento em que a prova é considerada. Não obstante seja comum visualizá-la como algo finalizado, entendendo-a como a demonstração da verdade de um fato, o conceito de prova varia segundo o instante em que se a considere, podendo referir-se a aspectos relacionados à sua fonte, aos enunciados probatórios ou à sua valoração”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 124-126).

<sup>128</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Prova*. *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/91/edicao-1/prova>. Acesso em: 04 maio 2021.

diferenciação com os meios de prova. Utilizamos a divisão elaborada por Nicola Framarino, a qual é adotada por boa parcela da doutrina, tais como Moacyr Amaral Santos, Magalhães Noronha e Arruda Alvim. Esses doutrinadores distinguem basicamente as espécies de prova em três aspectos. São elas: a) quanto ao conteúdo; b) sujeito que a emana; e c) a forma que a prova se apresenta.

(i) Quanto ao conteúdo, teríamos prova direta, quando esta se refere ao fato que se quer provar, e prova indireta, se alude a um fato diverso do que se pretende provar, mas dele podendo deduzir-se o fato principal. (ii) Quanto ao sujeito que a emana, as provas poderiam ser pessoais, já que produzidas pelo homem, ou reais, se deduzidas da própria coisa. A prova pessoal seria a divulgação feita por uma pessoa acerca das impressões que o fato probando imprimiu no seu espírito. A prova real, por sua vez, consistiria na revelação feita por uma coisa relativamente às marcas deixadas pelo fato que se pretende provar: verifica-se nas impressões digitais e demais vestígios, sendo a prova tida como coisa quando submetida a exame pericial. (iii) No que concerne à forma, apresentar-se-iam como testemunhais, consistindo nas afirmações pessoais e orais; documentais, representadas por assertivas escritas ou gravadas, ou materiais, em que as próprias coisas atestam determinado acontecimento<sup>129</sup>.

Fabiana Del Padre Tomé sustenta que essas classificações apresentam muitas deficiências, posto que a prova, como enunciado linguístico, decorre de atos de fala do ser cognoscente, sendo assim, todas as provas são pessoais. De igual forma, toda prova também será documental, visto que a obtenção dos depoimentos ou testemunhos (provas orais) só assumem a condição de prova quando reduzidas a termo. Por fim, a prova sempre será indireta, uma vez que jamais demonstrará o fato em sua completude, com o que se pretende provar.

Em linhas gerais, o que poderá variar é o modo ou o meio que a produção probatória ocorrerá. Isto é, os meios que se pretende produzir a prova do fato jurídico são: pela confissão, documentos, testemunhos, presunções, perícias e qualquer outra forma permitida pelo ordenamento jurídico.

Nesta toada, é no momento da impugnação a primeira oportunidade do administrado apresentar as provas legítimas e aptas a comprovar a efetiva realidade dos fatos, visto que a prova é a representação parcial de um fato e que esse fato ingressa no sistema jurídico mediante comprovação. Daí “tudo o que deixar de integrar documentalmente o processo equivale ao conhecimento privado do julgador, sendo

---

<sup>129</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 115-116.

repudiado pelo sistema da persuasão racional, adotado pelo ordenamento brasileiro”<sup>130</sup>.

Ainda a respeito da teoria das provas, no ordenamento jurídico brasileiro, vige a liberdade probatória edificada pelo Estado Democrático de Direito, onde a prova obtida por meio ilícito é amplamente rechaçada, conforme preceitua o artigo 369 do vigente Código de Processo Civil Brasileiro.

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Inexiste limite para o contribuinte utilizar em sua defesa os meios de prova lícitos, aptos ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, executando no contencioso administrativo toda a dialética permitida a rever o critério jurídico adotado pela autoridade fazendária no auto de infração, posto que a Lei 13.105 de 16/03/2015 (Código de Processo Civil Brasileiro) encontra aplicação subsidiária e supletiva nos processos administrativos<sup>131</sup>, de modo que, no contenciosos administrativo tributários, essas disposições se aplicam quando ausentes regras específicas na processualística específica do ente federado.

## **2.7 O recurso de ofício pela autoridade administrativa**

Neste tópico, focamos nossa atenção para a mensagem noticiada no inciso II do artigo 145 do CTN, o qual admite a alteração do critério jurídico fixado no auto de infração quando o recurso de ofício é ratificado pela instância administrativa superior e após o exercício da impugnação pelo contribuinte.

Até então, adstritos aos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, vislumbramos as possibilidades de alteração do lançamento tributário, realizado em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.

---

<sup>130</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 124-125.

<sup>131</sup> Art. 15 do Código de Processo Civil Brasileiro – Lei nº 13.105 de 2015: Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Neste peculiar, o recurso de ofício surge quando o sujeito passivo da obrigação tributária exerce seu direito de defesa em impugnação no âmbito do contencioso administrativo tributário e sua defesa é total ou parcialmente acolhida pela autoridade fazendária julgadora. Nesta hipótese, a autoridade julgadora tem o dever de remeter o processo administrativo julgado desfavoravelmente aos interesses fiscais para a instância administrativa superior, para o exercício do poder revisional pela administração, a fim deste órgão confirmar ou não a decisão administrativa total ou parcialmente favorável ao contribuinte:

O denominado recurso de ofício consiste no reexame obrigatório, por um órgão de hierarquia superior, a que a lei submete a decisão administrativa de primeiro grau, desfavorável à Fazenda Pública. Assim a Lei pode determinar que da decisão que anula, total ou parcialmente, determinado lançamento, haja recurso de ofício para um órgão de hierarquia superior, que, se der provimento a tal recurso, reformará a decisão, total ou parcialmente, ou, se negar provimento ao recurso, confirmará a decisão. Disso resultará que o lançamento, anulado pela decisão de primeiro grau, será restabelecido, no primeiro caso, ou permanecerá anulado, no segundo caso<sup>132</sup>.

O expediente tem a finalidade de rever decisões administrativas desfavoráveis ao ente tributário competente que efetuou o lançamento por intermédio de sua autoridade fazendária. Assim, impugnações ou recursos movidos e providos pelo contribuinte serão objeto de revisão pelo Tribunal, Conselho ou Câmara Administrativa de Recursos Fiscais, consoante a legislação processual administrativa regulamentadora, incidindo de forma supletiva e subsidiária as regras do Código Processo Civil Brasileiro, quando houver ausência normativa na legislação do processo administrativo do ente competente pela cobrança do tributo.

O recurso de ofício em, síntese, é um meio do exercício da ampla defesa e do contraditório para a administração pública rever seus próprios atos, confirmando o lançamento inicialmente efetivado ou mantendo a decisão que exonerou total ou parcialmente o crédito tributário em prol do contribuinte.

---

<sup>132</sup> FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado* – Doutrina e Jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 628.

### **CAPÍTULO 3 - ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES LEGAIS DO CRITÉRIO JURÍDICO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO**

Desde a introdução deste trabalho, reconhecemos que inúmeras autoridades fiscais brasileiras vem trabalhando de forma correta com relação à fixação de um critério jurídico nas autuações fiscais. Nesses casos, o agente fazendário lavra o auto de infração com critério jurídico que contém linguagem descritiva precisa do fato gerador da obrigação tributária, adota uma interpretação autêntica acerca dos dispositivos legais aplicáveis à espécie, os quais descrevem o tributo devido e a penalidade incidente.

Apesar de reconhecer autos de infração lançados de forma correta, a experiência também nos demonstra a existência de autuações materializadas com critério jurídico que não descrevem com precisão, no exato momento da lavratura da atuação, todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, acarretando lançamentos fiscais que não permitem uma defesa ampla do contribuinte, podendo a autuação, em seu limite, ser considerada ilegal pelos tribunais administrativos e poder judiciário.

Como visto anteriormente, o critério jurídico deve obediência à Regra Matriz de Incidência Tributária, na qualidade de enunciado positivo onde na hipótese descritor da norma ou antecedente normativo identifica-se o critério material, o critério espacial e o critério temporal, ao passo que no conseqüente o critério pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação tributária) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), cuja estrutura lógica pode assim ser exposta:

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

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) como norma individual e concreta construída pelo agente fiscal na ocasião da lavratura do auto de infração, tem em sua estrutura os seguintes elementos:

Antecedente:

(a) o núcleo da descrição fática (critério material): onde o fiscal deve descrever em linguagem clara, lógica e objetiva a descrição do fato que ensejará o surgimento da obrigação tributária;

(b) o condicionante tempo, assim definido como o período de tempo de apuração do tributo autuado (critério temporal): a autoridade deve delimitar o exato período de tempo objeto da autuação;

(c) o condicionante espaço se refere ao local ou território onde a norma incidirá (critério espacial): a autoridade deve apontar o território onde a norma tributária incidirá;

Consequente:

(d) indicação do sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária (critério pessoal): o auto de infração deve identificar o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e o contribuinte apontado na legislação do tributo;

(e) indicação da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo): Significa dizer que a autoridade fiscal deve informar o aspecto mensurável da hipótese de incidência tributária (base de cálculo), bem como a regra legal expressa em percentual (alíquota) ao contribuinte na ocasião da autuação.

A adoção de critério jurídico sem atenção precisa e lógica a todos os elementos da regra matriz de incidência, possivelmente, acarretarão autos de infração confusos, omissos, obscuros ou lacunosos ao contribuinte, não permitindo que este compreenda por completo todos os fatos que lhe estão sendo imputados como em desconformidade com a norma jurídica geral e abstrata. Nestes casos, há risco de a autoridade fiscal comportar-se de forma ilegal para a manutenção da autuação, incorrendo em não obedecer ao ordenamento jurídico brasileiro.

A seguir, trataremos das hipóteses legais da modificação do critério jurídico no auto de infração, permitindo aos operadores do direito promover uma defesa administrativa efetiva em face de autuações fiscais com critério jurídico deficiente ou ausente. Para tanto, o tema será analisado sob o prisma da regra matriz de incidência tributária desenvolvida pelo professor Paulo de Barros Carvalho, ante as alterações

que, porventura, possam ocorrer no curso do processo administrativo brasileiro.

Em suma, a modificação do critério jurídico, quer seja na forma do artigo 145, 146 ou 149 do Código Tributário Nacional, geralmente ocorre ou se caracteriza quando há deficiência no desenvolvimento do critério jurídico na construção da norma individual e concreta do lançamento via auto de infração.

### **3.1 A modificação do critério jurídico no curso do processo administrativo brasileiro**

Neste item, dar-se-á início ao tema modificação do critério jurídico adotado pela autoridade fazendária no exercício do lançamento por auto de infração, pois é também através do auto de infração que o fisco determina o fato gerador da obrigação principal, ou seja, estabelece o critério material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal, bem como impõe a penalidade cabível pelo descumprimento da norma jurídica tributária geral e abstrata.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 146, estabelece limites na mudança de interpretação pela autoridade administrativa que lavrou o auto de infração em face de determinado critério jurídico por ela mesma adotado no momento da autuação.

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.

Vislumbra-se no referido dispositivo legal a impossibilidade de retratação de atos administrativos fazendários adotados pela autoridade fazendária em auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte, como forma de proteger o sujeito passivo da obrigação tributária de novos critérios jurídicos a serem utilizados pelo fisco para justificar o lançamento já efetivado, ficando expressamente proibido ao fisco alterar a qualificação jurídica atribuída aos fatos após a lavratura do auto de infração.

Sabemos existir debate doutrinário sobre o conceito de mudança ou alteração do critério jurídico pelo administração tributária. Paulo de Barros Carvalho sustenta

que o erro de fato admite alteração do critério jurídico, ao passo que o erro de direito não permite essa mudança:

Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva<sup>133</sup>.

Hugo de Brito Machado assevera que a mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato ou erro de direito, conforme se extrai do excerto abaixo.

Há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação por outra sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado<sup>134</sup>.

Em defesa da proteção da confiança legítima, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta opinião diferente das anteriores, acerca da alteração de critério jurídico:

---

<sup>133</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 445-446.

<sup>134</sup> MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 176.

Se a administração identifica como correta um determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já efetuados<sup>135</sup>.

Ante a diversidade de opiniões doutrinárias sobre o tema, trataremos das principais correntes doutrinárias acerca da proteção da confiança do contribuinte com relação à alteração dos critérios jurídicos pela autoridade tributária no auto de infração e seu trâmite no processo administrativo.

Na primeira corrente doutrinária a respeito do tema, defendida por Misabel de Abreu Machado Derzi, Andrei Pitten Velloso e Thais de Laurentiis, se circunscreve a possibilidade de revisão do lançamento por alteração do critério jurídico através de um novo lançamento ou no seio de dialética do processo administrativo tributário, ou seja, a alteração de critério no bojo do trâmite administrativo da autuação fiscal. Vejamos:

Dentro da primeira e mais tradicional corrente doutrinária sobre o tema, aparecem aqueles autores que consideram que o art. 146 do CTN somente é aplicável diante de um ato individual e concreto direcionado ao sujeito passivo da obrigação tributária: o lançamento. Assim o dispositivo teria como pressuposto a existência de um lançamento ou uma solução de consulta individual, fixando interpretação entendida como correta pela administração fazendária para um determinado e específico sujeito passivo. Não se aplicaria o art. 146, portanto, para as situações envolvendo atos gerais, cuja modificação seria disciplinada pelo art. 100, parágrafo único, do CTN. Esse é o entendimento de Mizabel de Abreu Machado Derzi... Ou seja, especificamente diante de um lançamento de ofício essa primeira linha de pensamento entende que a aplicação do art. 146 do CTN fica restrita à possibilidade de revisão do ato administrativo por alteração de critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, seja de ofício pela emanção de novo lançamento, seja no bojo de processo contencioso administrativo acerca do lançamento original<sup>136</sup>.

Para esta corrente clássica de pensamento, é admissível a alteração dos critérios jurídicos através de um novo lançamento ou no curso do processo administrativo tributário quando houver a ocorrência das hipóteses previstas no artigo

<sup>135</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*. RDDT, n. 145, p. 99, out., 2007.

<sup>136</sup> LAURENTIIS, Thais de. *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte*. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 57-59.

149 do Código Tributário e desde que haja lançamento para um mesmo sujeito passivo.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Esta primeira corrente doutrinária adota o conceito de alteração do critério jurídico, utilizado por Paulo de Barros Carvalho, o qual consiste na diferenciação entre erro de direito e erro de fato<sup>137</sup>. Essa conceituação de alteração do critério jurídico, adotada no Constructivismo Lógico-Semântico, foi levada a efeito pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos.

Aqui releva destacar que no Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos, fixou-se a possibilidade de revisão do lançamento pela autoridade administrativa quando houver erro de fato nas hipóteses previstas no 149 e 145, ambos do Código Tributário Nacional, sendo expressamente proibida a alteração do critério jurídico quando o erro estiver no enquadramento do fato jurídico à norma geral e abstrata - erro de direito.

---

<sup>137</sup> “O erro de direito é distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar”, sendo ambos desajustes da linguagem, sendo o erro de fato um desarranjo interno no correto relato do fato e o erro de direito um desajuste externo do fato a norma adequada. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111).

Para esta corrente clássica do direito brasileiro, a modificação do critério jurídico veda a mudança da qualificação ou enquadramento legal do fato ocorrido no mundo fenomênico na norma individual e concreta edificada pelo agente fiscal, conforme se extrai do texto do repetitivo em análise:

O erro de fato a que alude o artigo 149, VIII, do CTN, refere-se às circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa para sua verificação. É erro que se verifica no campo dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não aconteceu e vice-versa. Esse tipo de erro relaciona-se a um contribuinte específico ou a um grupo determinado.

O erro de direito, que não fundamenta a revisão de ofício de lançamento já notificado ao sujeito passivo, diz respeito aos critérios jurídicos utilizados pela entidade tributante.

[...]

Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotela da administração tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149 do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário releva-se imodificável, máxime em virtude do princípio da confiança encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual *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, quando a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*<sup>138</sup>.

Em síntese, a corrente clássica admite expressamente a alteração do critério jurídico quando houver mudança do fato jurídico tributário, diga-se o critério material, espacial e temporal da regra matriz de incidência tributária desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, também permite a alteração da qualificação jurídica dos fatos à norma geral e abstrata para um mesmo sujeito passivo no tocante a fatos geradores posteriores àqueles relatados na autuação. Essa é a interpretação clássica do artigo 146 do Código Tributário Nacional Brasileiro.

O ponto de atenção sobre esta corrente doutrinária é que ela admite, ainda que indiretamente, que o agente fiscal adote interpretação diversa ou diferente daquela originalmente lançada no auto de infração, para justificar a sua valoração jurídica dos fatos e o respectivo enquadramento desses fatos jurídicos tributários à norma jurídica individual e concreta por ele construída no auto de infração, a fim de manter incólume

---

<sup>138</sup> Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos.

o lançamento efetuado em respeito ao princípio da legalidade e a vinculação do ato administrativo do lançamento. Esse último ponto será o ápice da análise deste trabalho, que veremos nas páginas posteriores.

A segunda corrente doutrinária busca evitar que a administração pública adote postura ou entendimentos em matéria tributária contraditórios, preservando a legítima confiança do contribuinte na interpretação dada pelo fisco à época do fato gerador, a qual se aplica às autuações fiscais. Vejamos:

O art. 146 do CTN seria aplicável para a alteração pela administração de uma interpretação juridicamente possível adotada anteriormente, por uma nova interpretação igualmente válida a qual enseja um maior encargo tributário para o sujeito passivo (alteração de interpretações corretas/legais) [...]. Importante destacar que essa segunda corrente não nega o entendimento da primeira, no sentido da aplicação do art. 146 do CTN para a revisão do lançamento de ofício. Seu posicionamento, na realidade, amplia o âmbito de aplicação do dispositivo para quaisquer modificações de interpretações jurídicas adotadas pela administração tributária, independentemente da existência de um ato individual direcionado ao sujeito passivo<sup>139</sup>.

Percebe-se que o conceito de alteração de critério jurídico, nesta corrente, é análogo à mudança de interpretação pelo agente fiscal que prejudique o contribuinte, buscando, assim, proteger o direito do contribuinte àquela interpretação dada pela autoridade fiscal na ocasião da lavratura do auto de infração, posto que o sujeito passivo confiou na primeira interpretação contida na norma individual e concreta construída pelo fisco.

Para a segunda corrente, é vedada a alteração do critério jurídico ou a mudança de interpretação que prejudique o contribuinte de forma retroativa, ou seja, é a aplicação do brocardo *nemo potest venire contra factum proprium*<sup>140</sup> em direito tributário, impedindo que o fisco cobre ou majore exação fiscal retroativamente, consoante nova interpretação em respeito à confiança que o administrado depositou na primeira interpretação adotada pela autoridade tributária.

A terceira corrente doutrinária é aquela que engloba as duas anteriores, defendendo uma leitura mais garantista do artigo 146 do CTN, conforme o princípio

---

<sup>139</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 64-65.

<sup>140</sup> *Venire contra factum proprium*, ou *nemo potest venire contra factum proprium*, significa vir contra seus próprios atos ou ninguém pode comportar-se contra seus próprios atos. É um princípio com origem no Direito Civil e no Direito Internacional, que proíbe comportamentos contraditórios de uma pessoa.

da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, “segundo o qual, se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, o contribuinte pode seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público da modificação da posição”, ou seja, só é possível a alteração do critério jurídico para os fatos geradores posteriores a nova interpretação, sendo expressamente proibida a aplicação retroativa<sup>141</sup>, conforme sustenta Thais de Laurentiis em obra recente sobre o tema:

Disso já é possível perceber que, dentro dessa terceira corrente doutrinária, mais vanguardista, encontram-se aqueles que assumem a impossibilidade de resolver todos os problemas a respeito do tema ora sob análise com base nos dispositivos do CTN. Como solução para esse vazio normativo – ou, sob outra perspectiva, essa opção legislativa eventualmente insuficiente para a atual demanda social -, oferecem o princípio da confiança [...]. Para que não haja dúvidas; essa vertente doutrinária propõe seja feito um juízo de ponderação, um juízo de equidade para a solução de cada caso concreto. A tal juízo, com base nos estudos de Sylvie Calmes, dá-se o nome de princípio da proteção da confiança. Vale dizer, inexistindo regra jurídica específica que disciplina a relação jurídica, haverá espaço para a aplicação do princípio da confiança, que se constitui num mecanismo último de tutela dos direitos individuais, de natureza subsidiária em relação às regras jurídicas. A citada doutrinadora francesa em sua conhecida obra *Du Principe de protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et francais* sustenta que três são os elementos da proteção da confiança: a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança. Verificada a existência desses elementos, a autoridade julgadora efetuará juízo de ponderação entre o direito individual e o interesse público que se chocam, com base em fatos, valores e normas jurídicas atinentes à questão, para justificar a prevalência de um ou de outro no caso concreto<sup>142</sup>.

Neste tópico, vimos que a corrente clássica<sup>143</sup> permite a alteração do critério jurídico do lançamento no auto de infração para o mesmo sujeito passivo mediante um novo lançamento ou no curso do processo administrativo tributário, quando houver a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário, ao passo que a segunda corrente proíbe a alteração do critério jurídico ou a mudança de

<sup>141</sup> LAURENTIIS, Thais de. *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte*. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 66.

<sup>142</sup> *Ibid.*, p. 69-74.

<sup>143</sup> Adotada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho e Recurso Repetitivo STJ n.º 1.130.545/RJ.

interpretação que prejudique o contribuinte de forma retroativa, ou seja, busca evitar que a administração pública adote postura ou entendimentos em matéria tributária contraditórios, preservando a legítima confiança do contribuinte na interpretação dada pelo fisco à época do fato gerador, impedindo que o fisco cobre ou majore exação fiscal retroativamente, consoante nova interpretação.

Vimos que a interpretação do artigo 146 do Código Tributário Nacional se divide em três frentes, porém duas delas são mais evidentes. A primeira é a denominada corrente clássica, restritiva ou legalista ao passo que a terceira corrente é a denominada mais extensiva ou garantista. Essa corrente garantista também encontra amparo em doutrinas tradicionais de Misabel Abreu Machado Derzi, Humberto Ávila dentre outros renomados doutrinadores.

Para a corrente clássica ou restritiva, adotada no Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ, o artigo 146 do CTN deve ser interpretado de forma a permitir a qualificação jurídica dos fatos (alteração do critério jurídico) para um mesmo sujeito passivo apenas e tão somente para os acontecimentos com relevância fiscal futura descritos na norma geral e abstrata, proibindo, desta forma, a alteração do enquadramento jurídico (erro de direito) no curso do processo administrativo.

A terceira corrente dita como garantista, além de proibir a alteração da qualificação jurídica, no curso do processo administrativa para fatos gerados já lançados na autuação, também veda que se dê uma interpretação diversa àquela edificada no lançamento com relação à qualificação ou enquadramento jurídico, não só para os fatos gerados autuados como para aqueles que sequer foram objetos da autuação, assim como para o sujeito passivo autuado ou não, relevando-se uma corrente que privilegia a segurança das relações jurídicas tributárias.

### **3.2 O Erro de fato como causa da revisão do lançamento**

Paulo de Barros Carvalho defende que apenas o erro de fato admite a alteração do critério jurídico do lançamento no auto de infração. Ocorre que a doutrina debate intensamente o significado de erro de fato e erro de direito. Para auxiliar, adotamos a definição deste professor.

Erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa<sup>144</sup>.

Em suma, os erros contidos no lançamento tributário podem ser de fato ou de direito.

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 conseqüente, teremos erro de fato. 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem que ser individual e concreta ou individual e abstrata. 3) Quando os desacertos de linguagem envolver duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta ou individual e abstrata e, e outras, também, necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito<sup>145</sup>.

De maneira simples e resumida, o erro de fato é identificável apenas na norma individual e concreta. Consiste na linguagem competente dissociada do evento fático efetivamente ocorrido no mundo fenomênico, o qual ingressando através da subsunção na norma jurídica (NIC), com esse equívoco, acaba caracterizando o erro de fato.

Por outro lado, o erro de direito é o descompasso identificável entre a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta, ou seja, o direito positivo (NGA) aplicado ao fato relatado em linguagem competente não é o correto, isto é, a norma foi aplicada indevidamente ao caso concreto, o que caracteriza o erro de direito.

Enfim, o erro de fato é a não conformidade da descrição linguística de um evento ocorrido com o enunciado formulado pelo ser humano que o descreveu, ao passo que o erro de direito seria um erro de subsunção, ou quando o fato jurídico é enquadrado em norma jurídica indevida. No entanto, ambos são desajustes da linguagem, sendo o erro de fato um desarranjo interno no correto relato do fato e o erro de direito um

---

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 274.

<sup>145</sup> *Ibid.*, p. 276.

desajuste externo do fato à norma adequada. “O erro de direito é distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar”<sup>146</sup>.

Revela destacar que “a alteração de critério jurídico, diversamente de um problema (erro) de subsunção ou de interpretação, trata-se de uma escolha do participante do sistema, de acordo com o contexto jurídico pretendido, diferindo, portanto, do erro de direito”<sup>147</sup>. No contexto dessa afirmação, ficam evidentes as diferenças entre erro de fato e o erro de direito.

Pretende-se comunicar que a mudança de critério jurídico se caracteriza quando a autoridade administrativa simplesmente muda sua interpretação, substituindo uma interpretação legítima por outra também admissível para o Direito, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Há também mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa tenha adotado uma entre as várias alternativas admitidas por lei e depois a altera, mediante a escolha de outra alternativa também admitida pelo Direito.

Apesar disso, a corrente tradicional, jurisprudência e o recurso repetitivo fixado no Resp n.º 1.130.545, tratam a alteração do critério jurídico apenas como uma espécie de erro de Direito, ante o erro da autoridade administrativa na valoração jurídica do fato (NIC) para a subsunção ao enunciado de direito positivo (NGA), impondo a modificação ao critério jurídico que justifica o fato gerador, posteriormente a sua ocorrência ou posteriormente ao lançamento já realizado. Todavia, como já apontado, a corrente garantista do artigo 146 do Código Tributário Nacional também encontra amparo em doutrinas tradicionais de Misabel Abreu Machado Derzi, Humberto Ávila dentre outros renomados doutrinadores da atualidade.

---

<sup>146</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.

<sup>147</sup> Ibid.

### 3.3 Princípio da proteção da confiança do contribuinte

Quando se aborda o tema falta proteção da confiança do contribuinte, devemos lembrar do alicerce do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, que institui um Estado Democrático de Direito da segurança como valor, afastando-se o texto constitucional da falta de confiança ou insegurança, valores estes ratificados no preâmbulo<sup>148</sup> da nossa Carta Magna.

Ainda no artigo 1º da CF/88, este dispositivo também trata da competência tributária<sup>149</sup> e do princípio federativo como alicerces fundantes do Estado Democrático de Direito. Assim, o Brasil é formado pela União indissolúvel dos Estados e Municípios. É a união dos Estados Membros, os quais dão lugar a um novo Estado, o Estado Federal (soberano), sendo aqueles autônomos e independentes entre si, ocupando todos o mesmo plano hierárquico, devendo, portanto, receber o mesmo tratamento jurídico-formal isonômico, cada qual no seu feixe de competências tributárias.

Em nome desta autonomia, tanto a União como os Estados membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil tem o Direito de decidir quais os problemas deverão ser resolvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos<sup>150</sup>.

De igual forma, “o artigo 5º ao garantir o direito à segurança ao lado da liberdade, à igualdade e à propriedade, que são qualificados como valores sociais

---

<sup>148</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

<sup>149</sup> Tácio Lacerda Gama sustenta que o termo competência tributária comporta diversas acepções, todavia define a o termo Competência Tributária como “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020. p. 241).

<sup>150</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005. p. 139.

objetivos, e não meramente estados psicológicos individuais, termina por proteger a segurança de modo paralelo à garantia desses outros valores”<sup>151</sup>, ou seja, a segurança jurídica é na verdade uma norma princípio<sup>152</sup>, que determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos previstos na CF/88.

A segurança jurídica pode ser também avaliada pelo aspecto material na CF/88 sob o ponto de vista da cognoscibilidade ou determinação, onde não há como sustentar que a segurança jurídica é um conceito unívoco, mas de interpretação determinável, posto que os seus núcleos de significação já foram minimamente fixados pela doutrina, jurisprudência ao longo do seu uso, dos quais o intérprete não pode ser afastar.

Importante dizer que a cognoscibilidade é a capacidade material e intelectual de compreensão das alternativas interpretativas e dos critérios necessários a sua concretização. Ainda no aspecto material, a confiabilidade e imutabilidade significam que o Direito visa estabilizar as relações sociais, inclusive por intermédio da distribuição de riqueza, respeitando a propriedade, liberdade e um mínimo de permanência de regras válidas. Ao fim, a calculabilidade ou previsibilidade diz respeito à capacidade de prever um mínimo de consequências que o contribuinte estará submetido no futuro ou prever as consequências jurídicas que as normas futuras poderão atribuir aos fatos regulados por normas passadas, posto que a atividade interpretativa é reconstrutiva.

Na lição de Humberto Ávila, a segurança jurídica não é algo predeterminado, mas um dever de controle racional e argumentativo.

---

<sup>151</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 255.

<sup>152</sup> Paulo de Barros Carvalho sustenta que o signo princípio, em Direito, pode ser utilizado como valor ou como limite objetivo. Como valor, tais enunciados prescritivos estão afetos à Axiologia (Teoria dos Valores) e apresentam características subjetivas, como: (a) bipolaridade – onde houver um valor haverá como contraponto, o desvalor; (b) implicação recíproca – os valores positivos e negativos implicam-se mutuamente; (c) referibilidade – o valor requer uma tomada de posição em relação a um objeto; (d) preferibilidade – indica a direção da tomada de decisão; (e) incomensurabilidade – os valores não são passíveis de medição; (f) tendência à graduação hierárquica – tendência a se acomodarem hierarquicamente quando se confrontam em relação a um mesmo objeto; (g) objetividade – os valores são qualidades que o ser humano credita a um objeto (real ou ideal); (h) historicidade – constroem-se de acordo com a evolução históricossocial; (i) inexauribilidade – o valor não se esgota com a sua atribuição a um objeto; (j) atributividade – o valor é sempre atribuído a um objeto por um sujeito”.

Essa mudança de perspectiva demonstra que a segurança jurídica envolve elementos que devem permear o processo de aplicação do Direito e não simplesmente estarem aqueles presentes no resultado [...]. A segurança jurídica não significa segurança de resultado, mas o esclarecimento discursivo de elementos normativos e fáticos a ser realizado por meio de um devido processo legal capaz de indicar os argumentos que conduziram à decisão. A segurança jurídica, por estar vinculada tanto a uma dimensão lógico-semântica quanto uma dimensão pragmática do processo argumentativo de fundamentação, deve ser entendida, assim, como uma segurança jurídico processual dependente<sup>153</sup>.

O instituto da segurança jurídica nada mais é que um procedimento para a concretização do Direito, deixando de ficar apenas centrado no conhecimento prévio dos efeitos jurídicos para abranger também a controlabilidade dos processos argumentativos. Assim, a segurança jurídica se aplica ao ordenamento jurídico como um todo, a uma norma jurídica em específico, bem como em um comportamento da autoridade pública ou administrativa, envolvendo, assim, os três poderes (Legislativo, Executivo e o Judiciário), cada qual, no seu âmbito de competências delimitados pela Constituição, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária, o destinatário desse princípio, na medida que os primados constitucionais visam permitir a antecipação da atuação estatal (moralidade e publicidade), bem como viabilizar o conhecimento das consequências dos atos praticados pelos administrados.

No Direito Tributário, a segurança jurídica se aplica de igual forma, quando o contribuinte tem a possibilidade de conhecer o Direito, confiar nele e calcular seus efeitos, isto é, quando o contribuinte identifica no sistema jurídico regras específicas de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, como por exemplo a legalidade, anterioridade, irretroatividade, denotando que a segurança jurídica deve ser aferida na visão do destinatário da norma (o contribuinte).

A segurança jurídica é um instrumento de proteção da confiança do cidadão em geral, em face do ordenamento jurídico em toda sua amplitude, protegendo dessa forma a confiança do cidadão ou da sociedade na estabilidade do Direito e suas manifestações, afastando, assim, a imprevisibilidade. Essa segurança jurídica se aplica em qualquer aspecto temporal (presente, passado e futuro), bem como a todo ordenamento jurídico, a uma norma em específico e para um comportamento estatal.

---

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 261.

Em verdade, a segurança jurídica é um instrumento de realização de outros fins, uma vez que sem estabilidade e calculabilidade da atuação do Estado, não há como uma empresa ou cidadão exercer o seu Direito de autodeterminação livre e vida digna, isto é, controlar a atividade estatal e planejar suas atividades, como aponta Humberto Ávila. “O caráter instrumental da segurança jurídica leva a um ajuste importantíssimo no conceito de cognoscibilidade e de calculabilidade, sem o qual o princípio da segurança perde instrumentalidade”<sup>154</sup>.

Em suma, a segurança jurídica só existe quando o contribuinte consegue planejar e conceber com plenitude o futuro, quando é possível executar um planejamento estratégico juridicamente apto a detectar um número limitado de consequências normativas, visto que avaliar um número sem limites de consequências jurídicas conduz à falta de informação, imprevisibilidade, impossibilidade de planejar e consequente insegurança jurídica, o que não pode ser admitido em nosso ordenamento jurídico.

[...] as normas jurídicas voltam-se para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, da mesma forma está o enunciado do inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna. Fere a consciência jurídica das nações civilizadas a ideia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem constitucional<sup>155</sup>.

Assim, a calculabilidade abrange um número possível ou limitado de consequências normativas, pois a calculabilidade ilimitada nas consequências normativas ou com amplo período de tempo analisado não é calculabilidade e não permite assegurar o primado da segurança jurídica:

Em virtude disso, deve-se conceituar a calculabilidade como sendo a capacidade de antecipar e de medir o espectro reduzido e pouco variável de consequências atribuíveis abstratamente a atos ou fatos, e o espectro reduzido de tempo dentro do qual a consequência definitiva será efetivamente aplicada”<sup>156</sup>.

<sup>154</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 272.

<sup>155</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 290.

<sup>156</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 272.

“Em face de todas as considerações anteriores, pode-se conceituar a segurança jurídica como sendo uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade— plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro<sup>157</sup>.

Diante dos conceitos acima entabulados, o lançamento e suas eventuais alterações admissíveis na legislação brasileira devem submissão à confiabilidade, calculabilidade e a previsibilidade necessárias para o contribuinte, sob pena do auto de infração restar maculado pela impossibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária prever um futuro em regras jurídicas seguras que viabilizem um estado de confiabilidade, calculabilidade, cognoscibilidade e controlabilidade jurídico-racional.

### **3.4 A existência do fato gerador ocorrido posteriormente à fixação do critério jurídico original**

Para falarmos sobre o fato gerador posterior à fixação do critério jurídico original é preciso, primeiramente, descrever o fato gerador da obrigação tributária no direito brasileiro.

Geraldo Ataliba nos ensina os aspectos que envolvem a hipótese de incidência tributária (HI), conceituando que a HI é a descrição legal e hipotética de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstância de fato, ao passo que fato imponible é o fato realmente ocorrido no mundo fenomênico em determinado tempo, lugar, o que caracteriza a hipótese de incidência, existindo, portanto, dois momentos lógicos, sendo a hipótese de incidência o primeiro e o fato gerador ou imponible o segundo, sendo este último aquele que gera a obrigação tributária.

Geraldo Ataliba sustenta que a “hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na

---

<sup>157</sup> Ibid. p. 274.

lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, é seu desenho)”<sup>158</sup> ao passo que o fato oponível é a mera realização ou ocorrência dessa hipótese legal descrita em lei. Sustenta que na incidência, na exoneração ou qualquer zona de penumbra tributária, não devemos pensar por meio de tipos (abstração generalizadora, desprezo das diferenças individuais, conceito derivado ou o que se extrai de comum dos três usos distintos do tipo no direito), mas como conceitos determinados classificatórios ou rígidos conceitos de espécies jurídicas por exigência constitucional brasileira.

O jurista paulista Geraldo Ataliba explica o nascimento da obrigação tributária, nas seguintes passagens da sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto especial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso”<sup>159</sup> ao passo que a “subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”<sup>160</sup>.

Podemos, então, dizer que os aspectos da hipótese de incidência tributária reúnem as qualidades para determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, seu conteúdo substancial, local e momento do nascimento da obrigação tributária, o que caracteriza o aspecto pessoal (determina os sujeitos da obrigação tributária, numa conexão entre o núcleo da HI e duas pessoas que serão erigidas em razão do fato gerador), material (é a imagem abstrata do fato jurídico tributário ou a descrição material do fato ou conjunto de fato apta a caracterizar a obrigação tributária – qualidade física de consistência e forma), temporal (é o momento em que se reputa ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, pode ele ser simples ou complexo), espacial (é o local onde ocorre o fato imponível de competência do Município, Estado Federado ou União) e quantitativa (alíquota, percentual ou fração sobre a base imponível e a base de cálculo ou base imponível que é a perspectiva mensurável do

<sup>158</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1999. p. 53.

<sup>159</sup> *Ibid.*, p. 62.

<sup>160</sup> *Ibid.*, p. 63.

aspecto material ou mensuração do aspecto material, sendo que a conjugação de ambas permite a individualização do débito tributário ou a fixação do quanto devido aos cofres públicos – *quantum debetur*) da HI.

Alcides Jorge Costa destaca as diversas expressões que designam o conceito do fato gerador da obrigação tributária, tais como; fato imponível, suporte fático, pressuposto de fato, inexistindo uma expressão que esteja imune à crítica. Para ele, a melhor expressão seria o fato gerador por duas razões:

A primeira é que o Código Tributário Nacional a utiliza. De modo que, utilizando-a, estamos evitando uma séria de dúvidas, porque, embora criticável teoricamente, na prática, em virtude da existência do Código, transmite perfeitamente o que se pretende dizer. Em segundo lugar, utilizo-a, porque, de todas as expressões usadas aqui no Brasil é a mais corrente...Na verdade, a noção de fato gerador é de grande importância para o Direito Tributário, mas, ao meu ver, não mais do que a de obrigação tributária<sup>161</sup>, conforme reza o artigo 114 do CTN<sup>162</sup>.

Para este professor, o fato gerador são fatos jurídicos *stricto sensu*, ou seja, a vontade das partes independe ou é irrelevante para a caracterização da sua ocorrência, sendo importante que o fato gerador esteja completo, seja ele simples ou complexo, visto existir tributos que exigem um complexo de atos para a configuração da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o fato jurídico tributário em seu aspecto conotativo (Norma Geral e Abstrata NGA) e denotativo (Norma Individual e Concreta NIC). Para ele, o fato jurídico tributário seria assim melhor descrito: “fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre que emitimos enunciados”<sup>163</sup>.

No mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz sustenta que “fato não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”<sup>164</sup>, ficando evidente a linguagem como a constituidora da

<sup>161</sup> COSTA, Alcides J. Da Teoria do Fato Gerador. In: *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2007. p. 71.

<sup>162</sup> Artigo 114 do Código Tributário Nacional – O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>163</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 99.

<sup>164</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 100.

realidade, sendo essa linguagem (inclusive a provas) aquela que atesta o evento ter ocorrido a fim de assumir um enunciado verdadeiro. Pontes de Miranda destaca que é preciso provar por intermédio de todas as provas admitidas no ordenamento jurídico os fatos jurídicos, para que eles tenham existência no tempo e no espaço.

O Constructivismo Lógico-Semântico trata o fato jurídico tributário como um enunciado factual:

Enunciado factual é protocolar, surpreendendo uma alteração devidamente individual do mundo fenomênico, com a clara determinação das condições de espaço e de tempo em que se deu a ocorrência. Articulação de linguagem organizada assim, com esse teor de denotatividade, chamaremos de fato, fato político, econômico, biológico, psicológico, histórico, jurídico etc. No direito positivo, correspondem ao antecedente das normas individuais e concretas<sup>165</sup>.

Isto é, o enunciado denotativo é a descrição do evento em linguagem como norma em sentido amplo individual e concreta (é a concretude do ocorrido é a identificação do elemento dentro da classe), a qual conversará com enunciado conotativo que é o antecedente (onde se estabelece as características daquela classe ou elementos gerais) da norma jurídica geral e abstrata. Dessa forma, o evento, vertido em linguagem competente pelo ser cognoscente que relata um fato social, ingressa no antecedente do enunciado prescritivo (linguagem do direito positivo), incidindo sobre essa linguagem da realidade social (subsunção), ensejando assim o surgimento do fato jurídico (linguagem da facticidade jurídica) admitido pelo direito positivo.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, a análise dos enunciados conotativos (antecedente da norma jurídica) se fará por intermédio da teoria dos signos (semiótica), onde sempre há um objeto imediato (mediação do signo e o objeto dinâmico) e um objeto dinâmico (são todas as linguagens ou objetos imediatos que descrevem com maior exatidão o objeto dinâmico), denotando, desse modo, a dualidade entre o mundo dos fatos e o mundo do direito (o evento ou mundo do ser por si só não toca ou interage com norma jurídica ou o mundo do dever ser).

Dessa forma, para Paulo de Barros Carvalho, tanto o fato social como o antecedente normativo são os objetos imediatos, ao passo que os fragmentos do fato social reportado ou construído pelo ser humano que ingressam no antecedente normativo é o objeto dinâmico e, neste sentido, o fato social é apenas um ponto de

---

<sup>165</sup> Ibid.

vista do fato social ocorrido no mundo fenomênico. É o direito positivo reduzindo as complexidades do fato social relatado em linguagem pelo ser humano, ou seja, toda linguagem de sobrenível, como é o direito positivo, necessariamente simplifica a linguagem de nível inferior que é o caso da linguagem social.

No Constructivismo Lógico-Semântico, a norma jurídica é construída pelo intérprete.

Suporte físico é o conjunto dos textos do direito posto; significado, a conduta humana compartilhada, na vida social; e significação, o vasto repertório que o jurista extrai, compondo juízos lógicos, a partir do contato sensorial com o suporte físico, e com referência ao quadro dos fatos e das condutas juridicamente relevantes, É exatamente na significação e no significado que se dá a construção hermenêutica do fato jurídico e onde centralizaremos todas as nossas atenções a fim de compor estudo semântico sobre a expressão fato jurídico<sup>166</sup>.

Para esta teoria analítica, o homem que interpreta deve sempre buscar as significações sistêmicas a fim de atender o objetivo sistêmico das normas jurídicas por ele interpretada, daí a consideração de que as regras jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito, o qual nem sempre coincide com os dispositivos legais que o parlamento ou parlamentar distribuiu no texto legal, isto é, todos os fatos são construções de linguagem e representações de uma ou algumas perspectivas do evento.

O Constructivismo Lógico-Semântico qualifica o fato jurídico da seguinte forma.

Análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sintético, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do direito e recebendo qualificação jurídica; eis o fato jurídico...A partir desses dados é que podemos demarcar o conjunto dos fatos jurídicos, separando-o do conjunto dos fatos não-jurídicos, onde se demoram os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos e tantos outros quantas sejam as ciências que os constroem<sup>167</sup>.

No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e, claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou

---

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 123.

<sup>167</sup> *Ibid.*, p. 126-127.

contábil”<sup>168</sup>, sendo que o Direito constrói a sua própria realidade, categorias, objetos, significações, fazendo parte desse contexto a interdisciplinariedade das ciências que levam a retornar ao direito. Para aclarar o assunto, Paulo de Barros Carvalho faz a descrição da subsunção do fato jurídico:

O fato se constitui no preciso instante em que o enunciado ingressa no sistema do direito positivo como norma válida, satisfazendo, desse modo, os critérios de pertinencialidade à classe prevista por norma geral e abstrata da qual extrai seu fundamento de validade<sup>169</sup>.

Em outras palavras, aquele fato relatado em linguagem competente e amparado com as provas admitidas em Direito é admitido pelo antecedente da norma geral e abstrata, fazendo assim surgir a subsunção do fato à norma jurídica.

Portanto, não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso além da norma *in abstracto* e prévia, o fato descrito ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrada essa vinculação ou juridicidade por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subsunção pela norma tipificadora<sup>170</sup>.

Indo avante, quando há essa subsunção do fato tributário ao antecedente da norma também tributária geral e abstrata surge, então, o fato jurídico tributário ou fato gerador da obrigação tributária, onde há a subsunção dos critérios material, espacial e temporal que compõe a regra matriz de incidência tributária. Aqui, bem interessante destacar como ocorre paulatinamente a incidência:

Formulação hipotética (antecedente da norma geral abstrata) se lança, invariavelmente, para o futuro, para frente, ao mesmo tempo em que, na construção do fato, o antecedente dá conta de ação passada, já realizada, configurada segundo afirmações individualizadas de espaço e tempo. Essa vocação do sintagma verbal revela-se no tempo em que o verbo é empregado: no enunciado conotativo da regra – matriz (norma geral e abstrata), tempo futuro; no enunciado denotativo do fato jurídico tributário, tempo pretérito<sup>171</sup>, ficando claro que a RMIT é a norma geral e abstrata descrita no direito positivo (contendo o antecede e conseqüente normativo) e o fato jurídico é o antecedente da norma individual e concreta. “O antecedente das normas, representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética

<sup>168</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 131.

<sup>169</sup> *Ibid.*, p. 132.

<sup>170</sup> *Ibid.*, p. 135.

<sup>171</sup> *Ibid.*

relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar. Lá na norma geral e abstrata, um enunciado conotativo, aqui, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo, ambos, com a prescritividade inerente à linguagem jurídica.

Feitas as explicações doutrinárias a respeito do fato gerador da obrigação tributária, bem como do lançamento realizado pela autoridade tributária, surge a situação que também se pretende combater no curso dos processos administrativos tributários. Qual seja: a instituição, melhora ou fortalecimento do critério jurídico original sob a forma de uma nova interpretação do fato jurídico tributário, após o lançamento original e com efeito retroativo.

Convém, neste ponto, explicar que a caracterização ou existência do fato gerador instituído após a fixação do critério jurídico original ocorre justamente no momento que a autoridade fazendária altera a interpretação original do lançamento, instituindo nova interpretação para justificar o critério jurídico inicialmente adotado. Até que ponto essa conduta do fisco e a dialética processual administrativa admitem essa prática.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que tende pela aplicação da corrente clássica já descrita, não se admite a revisão do lançamento quando há alteração do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, ou seja, não pode o fiscal rever os fundamentos jurídicos do lançamento original, ficando assim impedido o agente fiscal de alterar a qualificação jurídica inaugural edificada no auto de infração, bem como no curso do processo administrativo tributário.

E no que tange ao art.146 do CTN, a jurisprudência do Carf adora a corrente doutrinária mais tradicional acerca do tema alteração do critério jurídico, que considera que o citado dispositivo somente é aplicável diante de um ato individual e concreto direcionado ao sujeito passivo, um lançamento, que fixa uma interpretação entendida como correta pela Administração Fazendária para um determinado caso concreto, específico. Entende-se, ainda, que esse dispositivo restringe a possibilidade de revisão do lançamento por alteração do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal. De forma uníssona, o fundamento legal da autuação é considerado pelo Carf como critério jurídico, definido pelo próprio lançamento e não suscetível de alteração no curso do processo administrativo, seja por meio de diligência fiscal, seja por meio de decisões administrativas de julgamento<sup>172</sup>.

---

<sup>172</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 78-79.

Como já oportunamente salientado, para a corrente clássica de pensamento, é admissível a alteração dos critérios jurídicos através de um novo lançamento ou no curso do processo administrativo tributário, respeitada a decadência e quando existir a ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 145 e 149 do Código Tributário, desde que esse lançamento seja para um mesmo sujeito passivo e para fatos geradores não objeto da autuação inicial, sendo que, a seguir, veremos cada uma das hipóteses do artigo 149 do CTN, visto que aquelas contidas no artigo 145 do mesmo diploma legal, já foram analisadas anteriormente.

### **3.5 As hipóteses contidas no artigo 149 do Código Tributário Nacional para a revisão de ofício pela autoridade administrativa**

O artigo 149<sup>173</sup> do Código Tributário Nacional trata do lançamento de ofício e da revisão de ofício do lançamento, sendo o lançamento de ofício o ato que constitui o crédito tributário por iniciativa da autoridade fazendária e a sua revisão é a modificação do lançamento anteriormente efetivado pelo fisco, podendo implicar substituição, anulação parcial ou total do crédito tributário anteriormente constituído.

Em suma, o artigo 149 do Código Tributário Nacional estabelece as hipóteses de atos administrativos que não se confundem, sendo um ato do lançamento direto e o outro da sua revisão, sendo este último supostamente eivado de vícios, conforme proclama Alberto Xavier.

---

<sup>173</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A leitura do artigo 149 do Código Tributário Nacional revela que ele se refere simultaneamente a duas situações jurídicas distintas: a definição dos casos em que o ato primário de lançamento pode ser praticado de ofício e a definição dos casos em que o ato primário do lançamento, uma vez praticado, pode ser revisto por um ato secundário da administração, praticado no exercício do poder administrativo de lançar<sup>174</sup>.

As modalidades de lançamento, no direito tributário brasileiro, podem ser objeto de revisão quando se constate erro na sua constituição e desde que não esteja extinto o direito da fazenda lançar pela decadência. Ou seja, cabe revisão do lançamento por homologação, declaração e de ofício quando o direito da fazenda lançar não decaiu e haja um erro na constituição primitiva do crédito tributário.

Para Alberto Xavier, o artigo 149 do Código Tributário Nacional denota situações que a administração revisa um lançamento anterior, como é o caso dos incisos VIII e IX, ao passo que nos demais incisos do referido dispositivo (incisos I a VII), a administração fazendária revisita as informações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária:

Segundo Alberto Xavier, a revisão de ofício do ato do lançamento pode ser dividida em dois grupos: o primeiro grupo reúne aquelas situações previstas nos incisos VIII e IX do artigo 149 do CTN, em que a Administração revisa um lançamento primário para, então, efetuar um secundário; o segundo grupo refer-se às situações previstas nos demais incisos do artigo 149 do CTN, em que a Administração revisa declarações do contribuinte – e não um ato do lançamento – para efetuar um lançamento primário<sup>175</sup>.

Veremos em cada uma das hipóteses do artigo 149 do CTN situações que o lançamento é ato primário ou direto (incisos II, III e IV) e outras<sup>176</sup> que o lançamento é efetivamente revisto, por existir um lançamento anterior, sendo que em todos estes casos os princípios da legalidade, verdade material, moralidade, oficialidade deverão ser observados.

O primeiro inciso do artigo 149 trata da realização do lançamento efetuado quando a lei assim dispõe, refere-se portanto àquele lançamento que é realizado pela

<sup>174</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998. p. 241.

<sup>175</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Initia Vita, 2014. p. 13.

<sup>176</sup> Nas hipóteses previstas nos incisos I, V, VII, VIII e IX do artigo 149 do CTN é admissível tanto o lançamento primário de ofício como a revisão de ofício do lançamento mediante lançamento complementar ou substitutivo.

autoridade administrativa em situação de normalidade em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária. Como se trata, neste caso de um lançamento primitivo de ofício, o contribuinte só estará obrigado a efetuar o pagamento da obrigação principal após o recebimento da notificação do lançamento constituidor do crédito tributário, como por exemplo o IPVA e o IPTU.

Ocorre revisão de ofício de lançamento de ofício quando a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, verifica ter havido na feitura deste um erro que justifica a revisão, e então realiza, retificando para mais ou para menos, o valor do crédito tributário respectivo. Neste caso, como não se pode imputar ao contribuinte a responsabilidade pelo erro, não cabe a imposição de penalidade, nem mesmo multa de mora, ainda que da revisão resulte aumento do valor do crédito tributário. É que não houve infração, nem o contribuinte estava em mora<sup>177</sup>.

O inciso segundo do referido dispositivo, trata do contribuinte que não cumpre com o dever acessório de prestar as informações ao fisco na forma e prazo legal, dando ensejo ao lançamento supletivo de ofício. Essa hipótese é comum nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, que o sujeito passivo não presta a declaração por lei exigida.

O fato de deixar de prestar as informações na forma e prazo legal poderá ocorrer de forma intencional ou não pelo contribuinte, hipóteses que a autoridade administrativa poderá se valer do arbitramento e presunções previstas em lei, situações estas que serão melhor abordadas adiante neste trabalho.

Desconsiderar o sujeito passivo pedido de esclarecimentos da autoridade fazendária, recusar-se ou ainda não prestar informação satisfatória ao fisco é a hipótese permitida de revisão do lançamento, prevista no inciso III do artigo 149 do CTN. Neste inciso, o contribuinte apesar de prestar declaração prevista em lei, a realiza de forma não satisfatória, contendo erros ou até mesmo comunica informação inverídica, abrindo caminho para a revisão do lançamento anteriormente efetuado, consoante a informação não corroborar a realidade, podendo, assim, a autoridade adotar um lançamento supletivo de ofício.

Apesar do inciso III tratar de hipótese de revisão do lançamento, na verdade, o que ocorre é um lançamento de ofício ante a inexistência de elementos para a

---

<sup>177</sup> - MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 159.

realização do lançamento primitivo. No caso, há a revisão das informações prestadas pelo contribuinte a fim da autoridade relacionar as classes dos fatos jurídicos à norma jurídica em sentido estrito.

O inciso IV do artigo 149 também é um exemplo de revisão das informações prestadas pelo contribuinte a fim de a autoridade relacionar as classes dos fatos jurídicos à norma jurídica em sentido estrito, pois dispõe sobre as situações de falsidade<sup>178</sup>, erro ou omissão comprovados, os quais viabilizam o lançamento de ofício, podendo ainda a autoridade administrativa se valer dos expedientes do arbitramento ou presunções dispostos em lei.

A autoridade administrativa poderá efetuar um lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação, quando haja prova das omissões ou inexatidões nas informações prestadas pelo contribuinte ao fisco. Essa é a norma prevista no inciso V do artigo 149, que abre caminho para a revisão do lançamento ou realização do lançamento primitivo, ambos de ofício. A revisão de ofício do lançamento por homologação fica caracterizada pela manifestação da autoridade fazendária após a homologação expressa (não tácita), que demonstra erro ou inexatidão do valor apurado pelo contribuinte, como bem salienta Hugo de Brito Machado.

Ocorre a revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto acontece, por exemplo, quando o valor apurado e não pago é objeto de cobrança administrativa ou judicial, e depois a fiscalização constata se aquele valor inferior ao efetivamente devido. E ainda, tendo sido pago o valor apurado pelo contribuinte, ocorre uma fiscalização que afirma ao final a regularidade daquela apuração, indicando, no respectivo termo de encerramento, não haver constatado qualquer irregularidade. Ou simplesmente não lavra auto de infração, o que corresponde à afirmação implícita de não haver sido constatada qualquer

---

<sup>178</sup> Lei 8.137 de 1990 – Artigo 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

irregularidade. Nesses casos tem-se consumado o lançamento por homologação, e, se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de ofício a revisão desse lançamento<sup>179</sup>.

Caso a omissão ou inexatidão ocorra após a homologação não tácita<sup>180</sup>, é o caso de rever um lançamento já efetuado. Se antes da homologação, dar-se-á o lançamento de ofício, como explica Vladimir Passos de Freitas.

Ausência ou insuficiência do pagamento antecipado do tributo. O inciso V prevê o lançamento de ofício quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, ao exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte, ou seja, o artigo 150, que define o lançamento por homologação, em relação aos tributos, cuja lei obriga o sujeito passivo a antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, se o sujeito passivo descumprir a lei e não efetuar o pagamento no prazo previsto, ou se o fizer com insuficiência, caberá a autoridade administrativa fazer o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário, não só com relação ao montante do tributo pago, como também relativo à penalidade pecuniária resultante da infração à lei<sup>181</sup>.

O inciso VI do artigo 149 do Código Tributário Nacional prevê a revisão do lançamento e a aplicação da penalidade, quando haja comprovação de ação ou omissão do responsável tributário. Trata-se das ações omissivas ou comissivas do contribuinte, diante do cumprimento dos deveres instrumentais que ensejaram o não pagamento ou redução da obrigação principal e, portanto, permitem a revisão de ofício do lançamento.

No inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional, contempla-se a hipótese do contribuinte ou responsável agir com dolo, fraude ou simulação. Sabemos que o dolo, a fraude e a simulação são vícios de vontade do sujeito passivo da obrigação tributária, que podem contaminar total ou parcialmente o lançamento efetuado. Comprovada a fraude, o dolo ou a simulação pela autoridade administrativa, poderá o fisco rever de ofício o lançamento, visando anular total ou parcialmente aquele lançamento primitivo dissociado da realidade fática.

---

<sup>179</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 159.

<sup>180</sup> Após a homologação tácita, não cabe a revisão de um lançamento já efetuado.

<sup>181</sup> FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e Jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 636.

O que o artigo afirma é que, se vier a ser comprovado que o sujeito passivo desvirtuou a sua declaração, agindo com dolo, fraude e simulação, o lançamento efetivado com base nessa declaração poderá ser revisto de ofício, resultando daí a sua anulação, total ou parcial, ou a sua complementação ou substituição por um novo lançamento, desta feita de ofício. De igual forma, poderá ser revisto o lançamento que consistiu na homologação do pagamento antecipadamente feito pelo sujeito passivo, se ficar comprovado que o sujeito passivo reduziu o valor devido, usando de dolo, de fraude ou simulação. Dessa revisão, resultará novo lançamento, agora de ofício, da diferença sonegada<sup>182</sup>.

Ressalte-se, oportunamente, a previsão contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar n.º 104 de 2001.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Não é novidade no meio jurídico que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma autoaplicável (regra de eficácia imediata) e geral antiabuso (norma geral antielisiva) para combate à sonegação fiscal, lembrando que a norma permite que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”<sup>183</sup>. Martha Leão é enfática sobre o tema:

O texto deste dispositivo, contudo, não poderia ser mais claro: regula-se a aplicação da figura da dissimulação no Direito Tributário. A dissimulação, da mesma forma que a simulação, se caracteriza por um desacordo entre aquilo que foi declarado e aquilo que efetivamente aconteceu. A diferença é que a simulação (absoluta) exprime ato jurídico inexistente, ilusório, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente; e a dissimulação (ou simulação relativa) ocorre

---

<sup>182</sup> FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado* – Doutrina e Jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 636.

<sup>183</sup> LEÃO, Martha. “A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, 2018. p. 551-552.

quando por trás do negócio simulado existe outro dissimulado. Em outras palavras, a dissimulação ocorre quando um negócio jurídico é utilizado como uma máscara para encobrir outro, que é o realmente querido e praticado pelas partes. As partes criam a aparência de um negócio jurídico diverso do que efetivamente querem, atuando com um disfarce<sup>184</sup>.

Sem querer desvirtuar a análise do inciso VII em comento, o que precisa ficar nítido é que o artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, trata da simulação comprovada como pressuposto para a revisão de ofício do lançamento, ao passo que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem como meta combater aos planejamentos tributários (dissimular a ocorrência do fato gerador).

No tocante ao inciso VIII do artigo 149 do CTN, a condição para a ocorrência da revisão de ofício do lançamento anterior é o fato não conhecido ou não provado pelo sujeito ativo da obrigação tributária no lançamento primitivo, em quaisquer de suas modalidades (homologação, declaração ou direto).

Como já observamos a respeito das provas, um evento sem a linguagem das provas não é juridicamente relevante a ensejar a constituição do crédito tributário por qualquer das formas de lançamento. Neste item, importante uma breve consideração e citação a respeito do limite da revisão e alteração do critério jurídico para Ricardo Lobo Torres.

Fato não conhecido. Se a autoridade administrativa conhecia os fatos, o erro, o erro será de direito. A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade. Proclama-a unanimemente a doutrina e a admite explicitamente o CTN (art. 149). A única ressalva aí, prende-se à exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo. Como diz o CTN (art. 149, VIII), quando deve ser apreciado fato não conhecido. Mas se autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, e portanto imutável o lançamento. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as informações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos<sup>185</sup>.

Por fim, o inciso IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional trata da revisão do lançamento quando se comprove ilícito administrativo realizado pelo autoridade

---

<sup>184</sup> LEÃO, Martha. “A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, 2018. p. 552-553.

<sup>185</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *RFDT*, p. 06-09, dez., 2003.

fazendária que efetuou o lançamento anterior mediante fraude ou falta funcional. A este respeito, é elucidativa a passagem de Aliomar Baleeiro.

É via de mão dupla tanto em favor do Fisco, quanto em favor do contribuinte. A autoridade pode cometer dolo ou a simples falta de exação no cumprimento do dever, tanto em detrimento do Erário quanto do contribuinte. O erário não se pode locupletar indebitamente com jactura dos contribuintes, tanto mais quanto lhe incumbe escolher bem e vigiar, dentro da hierarquia funcional, seus agentes e pressupostos<sup>186</sup>.

Em apertada síntese, o inciso IX dispõe sobre a falta funcional em sentido amplo da autoridade administrativa que realizou o lançamento. Essa autoridade na ocasião do lançamento constituidor do crédito tributário pode incorrer em fraude funcional, omissões intencionais, caracterizando inclusive tipos penais, como por exemplo, o excesso de exação<sup>187</sup> e a prevariação<sup>188</sup>, ambos com previsão no Código Penal Brasileiro.

Em linhas gerais, a revisão de ofício do lançamento ocorre quando a autoridade administrativa competente pelo lançamento constata a existência de erro na confecção do lançamento primitivo, o que justifica a revisão do referido ato administrativo em desfavor do sujeito passivo, podendo imputar-lhe novo lançamento, agora revisto, com acréscimo ou decréscimo acerca do critério quantitativo da obrigação tributária.

O limitador da revisão do lançamento, como já dissemos, e o decurso do prazo legal para a constituição do crédito tributário, sendo portanto, admissível a revisão enquanto não houver a extinção do direito de lançar o tributo pela Fazenda Pública.

---

<sup>186</sup> - BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986. p. 517-518.

<sup>187</sup> Artigo 316 do Código Penal Brasileiro - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza. § 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos.

<sup>188</sup> Artigo 319 do Código Penal Brasileiro - Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal:

## CAPÍTULO 4 - LIMITES DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO

### 4.1 Alteração do critério jurídico na corrente clássica do direito brasileiro

Dissemos, anteriormente, que a primeira corrente doutrinária permite a revisão do lançamento por alteração do critério jurídico através de um novo lançamento ou no seio de dialética do processo administrativo tributário, ou seja, a alteração de critério no bojo do trâmite administrativo da autuação fiscal. Vejamos:

Dentro da primeira e mais tradicional corrente doutrinária sobre o tema, aparecem aqueles autores que consideram que o art. 146 do CTN somente é aplicável diante de um ato individual e concreto direcionado ao sujeito passivo da obrigação tributária: o lançamento. Assim o dispositivo teria como pressuposto a existência de um lançamento ou uma solução de consulta individual, fixando interpretação entendida como correta pela administração fazendária para um determinado e específico sujeito passivo. Não se aplicaria o art. 146, portanto, para as situações envolvendo atos gerais, cuja modificação seria disciplinada pelo art. 100, parágrafo único, do CTN. Esse é o entendimento de Mizabel de Abreu Machado Derzi... Ou seja, especificamente diante de um lançamento de ofício essa primeira linha de pensamento entende que a aplicação do art. 146 do CTN fica restrita à possibilidade de revisão do ato administrativo por alteração de critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, seja de ofício pela emanção de novo lançamento, seja no bojo de processo contencioso administrativo acerca do lançamento original<sup>189</sup>.

Para esta corrente clássica de pensamento, é admissível a alteração dos critérios jurídicos através de um novo lançamento ou no curso do processo administrativo tributário quando houver a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 145 e 149<sup>190</sup>, ambos do Código Tributário Nacional, e desde que haja lançamento para um

---

<sup>189</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 57-59.

<sup>190</sup> Art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de

mesmo sujeito passivo e que os fatos geradores não sejam aqueles objeto do auto de infração original.

Essa primeira corrente doutrinária adota o conceito de alteração do critério jurídico, utilizada por Paulo de Barros Carvalho (erro de fato e erro de direito), o qual foi levado a efeito pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos.

Aqui releva destacar que no Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos, fixou-se a possibilidade de revisão do lançamento pela autoridade administrativa quando houver erro de fato nas hipóteses previstas no 149 e 145 ambos do CTN, sendo expressamente proibida a alteração do critério jurídico quando o erro estiver no enquadramento do fato jurídico à norma geral e abstrata ou erro de direito. Para esta corrente clássica do direito brasileiro, a modificação do critério jurídico veda a mudança do enquadramento legal do fato à norma individual e concreta, conforme se extrai do trecho abaixo do recurso repetitivo:

O erro de fato a que alude o artigo 149, VIII, do CTN, refere-se às circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa para sua verificação. É erro que se verifica no campo dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não aconteceu e vice-versa. Esse tipo de erro relaciona-se a um contribuinte específico ou a um grupo determinado.

O erro de direito, que não fundamenta a revisão de ofício de lançamento já notificado ao sujeito passivo, diz respeito aos critérios jurídicos utilizados pela entidade tributante.

[...]

Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da administração tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149 do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário releva-se imodificável, máxime em virtude do princípio da confiança encartado no artigo 146 do CTN, segunda o qual *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do*

---

declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

*lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quando a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*<sup>191</sup>

Em síntese, a corrente clássica admite a alteração do critério jurídico quando houver mudança do fato jurídico tributário, diga-se o critério material, espacial e temporal (NGI) da regra matriz de incidência tributária, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, indo na mesma linha de raciocínio o entendimento da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo Cosit n.º 8 de 03 de setembro de 2014:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES. A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

Além da admissibilidade de alteração do critério jurídico, quando houver mudança do fato jurídico tributário, pode a autoridade fiscal, com permissão nessa corrente tradicional, ainda que indiretamente, adotar interpretação diversa ou diferente daquela originalmente constante no auto de infração, para justificar a sua valoração jurídica dos fatos e o respectivo enquadramento desses fatos jurídicos tributários à norma jurídica individual e concreta por ele construída no auto de infração, a fim de manter incólume o lançamento efetuado.

Aqui, refere-se, objetivamente, à possibilidade do agente fiscal modificar, melhorar os argumentos invocados na acusação, sem que isso represente alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original, todavia, fortalecendo a

---

<sup>191</sup> Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ afeto à sistemática dos recursos repetitivos.

motivação do ato administrativo inaugural, bem como adotando interpretação fiscalista e que venha a reiteradamente surpreender o contribuinte.

Cabe também dizer que o artigo 146 do Código Tributário Nacional visa assegurar limites na mudança de interpretação pela autoridade administrativa que lavrou o auto de infração em face de determinado critério jurídico por ela mesma adotado no momento da autuação.

Vislumbra-se no referido dispositivo legal a impossibilidade de retratação de atos administrativos fazendários, adotados pela autoridade fazendária, em auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte, como forma de proteger o sujeito passivo da obrigação tributária de novos critérios jurídicos a serem utilizados pelo fisco para justificar o lançamento já efetivado.

Segue a linha da corrente doutrinária clássica, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em diversos julgados a respeito do assunto<sup>192</sup>, que resumidamente não admitem a modificação do critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento ou pela autoridade julgadora, posto configurar mudança de critério jurídico, que somente poderá surtir efeitos para fatos geradores futuros, em atenção ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Percebe-se que a corrente clássica é amplamente adotada e pacificada no ordenamento jurídico brasileiro, todavia não ampara os fatos geradores do passado que não foram objeto da autuação e nada dispõem sobre a alteração do critério jurídico para outros contribuintes, senão aquele objeto da autuação. Essa corrente tradicional também não ampara a mudança de interpretação dada pelo agente fiscal acerca da qualificação jurídica sem mudança dos fundamentos jurídicos da autuação original. São essas lacunas que permearam o debate e preocupam as relações fiscais entre o fisco e o contribuinte brasileiro.

---

<sup>192</sup> Vide Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sob n.º 9303-004.627 de 14/02/2017; 2201-004.757 de 06/11/2018; 9101-0023.075 de 12/09/2017; 9303-007.449 de 19/09/2018

#### **4.2 Limites na alteração do critério jurídico adotado no ato do lançamento pela autoridade fiscal competente e o artigo 146 do CTN**

Dissemos, reiteradas vezes, que a corrente doutrinária clássica permite a alteração do critério jurídico do lançamento no auto de infração para o mesmo sujeito passivo mediante um novo lançamento ou no curso do processo administrativo tributário quando houver a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 145 e 149 do Código Tributário, e respeitada a decadência, ao passo que a segunda corrente proíbe a alteração do critério jurídico ou a mudança de interpretação que prejudique o contribuinte de forma retroativa, ou seja, busca evitar que a administração pública adote postura ou entendimentos em matéria tributária contraditórios, preservando a legítima confiança do contribuinte na interpretação dada pelo fisco à época do fato gerador, impedindo que o fisco cobre ou majore exação fiscal retroativamente, consoante nova interpretação.

Também vimos, ao longo deste trabalho, que a terceira corrente doutrinária engloba as duas anteriores, assegurando uma análise ortodoxa do artigo 146 do CTN conforme o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no caso concreto.

O precedente do Superior Tribunal de Justiça foi exaustivamente apontado, mais precisamente o Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Esse recurso uniformizador das decisões judiciais tem fundamento na corrente clássica que dispõe não ser lícito ao fisco rever o lançamento consoante mudança de critério jurídico ou alteração da interpretação fiscal, mas apenas quando houver erro de fato.

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO

**LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.** 1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN. 2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN. 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário. 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. 6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "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.

Ocorre que essa corrente doutrinária clássica, em certa medida, admite, ainda, que tácitamente, a alteração do critério jurídico na dialética do processo tributário administrativo de forma retroativa, isto é, a aplicação de novos critérios jurídicos a fatos geradores ocorridos antes da sua introdução, como é o caso de alguns julgados do Conselho de Recursos Fiscais<sup>193</sup>.

Processo nº 19515.720506/2014--71  
 Recurso De Ofício e Voluntário  
 Acórdão nº 1201-02.722 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
 Sessão de 20 de fevereiro de 2019  
 Matéria IRPJ E REFLEXOS - ARBITRAMENTO  
 Recorrentes: EMBRASE EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANCA E VIGILÂNCIA LTDA e FAZENDA NACIONAL.  
 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-Calendário 2009.  
**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.** Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e

<sup>193</sup> Vide acórdãos sob números 9101-002.999, 9101-003.003, 9303-008.131, 1201-002.722, 1401-002.072, 01401-003.079, 02301-005.746, 03201-004.478, 2301-005.622, 2301-005.623, 2301-005.624, 2301-005.625, 2301-005.626, 2301-005.437, 2301.005.439, 2202-004.411, 03402-004.286.

os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**AJUSTES NO LANÇAMENTO. VALIDADE.** São válidos os ajustes nos valores exigidos dos tributos lançados em função de meros erros na base de cálculo, desde que tais erros não resultem na alteração do critério jurídico empregado pela autoridade responsável pelo lançamento.

Não parece ser admissível no Direito brasileiro atual, a possibilidade jurídica de modificação dos critérios jurídicos com efeitos retroativos, mas é realmente isso que o artigo 146 do Código Tributário Nacional permite à autoridade administrativa fazendária.

Assim, observamos que determinada interpretação dada, por exemplo, no auto de infração, pode ser aprimorada no curso do processo administrativo sob o manto da proteção do princípio da legalidade e moralidade administrativa, acabando por resultar em norma jurídica em sentido estrito com mesmo enquadramento legal mas diferente no sentido daquela constante no lançamento original e o pior, com efeito retroativo.

Em suma, adotar interpretação diversa ou diferente daquela originalmente constante no auto de infração, para justificar a sua valoração jurídica dos fatos e o respectivo enquadramento desses fatos jurídicos tributários à norma jurídica individual e concreta por ele construída no auto de infração, a fim de manter incólume o lançamento efetuado, pode também ser considerado uma alteração do critério jurídico para a terceira corrente.

No contexto atual, que prevalece a corrente doutrinária clássica, observa-se objetivamente a possibilidade do agente fiscal modificar, melhorar os argumentos invocados na acusação, sem que isso represente tecnicamente para o direito a alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original. Todavia, há o fortalecimento da motivação do ato jurídico inaugural a amparar interpretação fiscalista que poderá surpreender o contribuinte com novos argumentos não previstos na autuação original, sem que haja garantia expressa do contribuinte ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Na prática, a admissibilidade do agente fiscal dispor dessa ferramenta, ou seja, fortalecer com nova interpretação as razões invocadas na acusação, sem que isso represente tecnicamente para a corrente atual a alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original, confere a autoridade fiscal um privilégio e força

superior na dialética processual e no jogo de linguagens inerente ao processo administrativo tributário.

Perceptível que a possibilidade da autoridade fiscal adotar nova interpretação para o critério jurídico original lançado no auto de infração, representa superioridade de armas no jogo do processo administrativo tributário brasileiro, a nosso ver em ofensa à segurança jurídica, contraditório e ampla defesa.

Observe-se que este novo sentido dado à interpretação anterior tem natureza declaratória, viabilizando desta feita uma incidência retroativa àquele fato gerador descrito no auto de infração original. Este tipo de entendimento está em total dissonância com a 3ª corrente doutrinária já abordada e também defendida por Luciano Amaro.

Para fundamentar tais razões, foi invocada pela ministra relatora a lição de Luciano Amaro sobre o tema, que está dentro os doutrinadores que dão maior extensão à interpretação do artigo 146 do CTN, ao afirmar que...o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão do lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes da sua introdução, que não necessariamente terão sido objeto de lançamento. É preciso ter em mente, contudo que esse entendimento não é recorrente nos tribunais<sup>194</sup>.

Essa corrente doutrinária, considerada garantista, na interpretação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, é sustentada por doutrina tradicional na seara tributária, como é o caso da professora Misabel Abreu Machado Derzi:

Entretanto, se o ato é individual (não-normativo), estando o grau de certeza e liquidez determinado a certo contribuinte, a irretroatividade é plena. Evidentemente, nenhuma lesão de direito escapa à apreciação do Poder Judiciário. Se o ato administrativo individual é contrário às pretensões do contribuinte, poderá ser revisto judicialmente. Não obstante, será definitivo se aplicar a norma de forma mais favorável aos interesses do sujeito passivo. É o que estabelece outro dispositivo do Código Tributário Nacional, o art. 146. O lançamento equivale a uma norma jurídica individual, tanto quanto a sentença, desencadeadora de efeitos inter partes. Embora o ato administrativo não seja dotado da definitividade da coisa julgada inerente às sentenças proferidas pelo Poder Judiciário, uma vez emanado e cientificado ao sujeito passivo do contribuinte, não poderá ser revisto pela própria administração em prejuízo do contribuinte. A intervenção do Poder Judiciário que detém o monopólio da jurisdição,

---

<sup>194</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 76.

far-se-á, então, sempre em favor e benefício do contribuinte, proibindo a Fazenda de rever os próprios critérios jurídicos, que presidiram a elaboração do ato [...]. O dispositivo legal proíbe que ato superveniente estenda seus efeitos a fato pretérito, somente se convalidando para fato gerador futuro. Pressupõe exatamente que a modificação não colha de surpresa o contribuinte. É a irretroatividade plena do ato administrativo, ficando o contribuinte protegido contra oscilações de interpretação, contra as mudanças na leitura da lei<sup>195</sup>.

Misabel Abreu Machado Derzi é límpida acerca do tema, restando assertivo dizer que o ato administrativo individual e concreto do lançamento detém proteção total da confiança sendo proibido que nova interpretação de lançamento já consumado venha a repercutir seus efeitos a fatos passados. A mesma opinião é também adotada por Hugo de Brito Machado:

Há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação por outra sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado<sup>196</sup>.

Enfim, a segurança jurídica pode ser também avaliada pelo aspecto material na CF/88 sob o ponto de vista da (i) cognoscibilidade ou determinação, (ii) confiabilidade ou imutabilidade e (iii) calculabilidade ou previsibilidade. Vale lembrar que a cognoscibilidade consiste na capacidade material e intelectual de compreensão das alternativas interpretativas e dos critérios necessários à sua concretização. A confiabilidade e a imutabilidade, significam que o Direito visa estabilizar as relações sociais, inclusive por intermédio da distribuição de riqueza, respeitando a propriedade, liberdade e um mínimo de permanência de regras válidas. A calculabilidade ou previsibilidade, a qual envolve a capacidade de prever um mínimo de consequências que o contribuinte estará submetido no futuro ou prever as consequências jurídicas que as normas futuras poderão atribuir aos fatos regulados por normas passadas, posto que a atividade interpretativa é reconstrutiva.

---

<sup>195</sup> DERZI. Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e compl. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 651-652.

<sup>196</sup> MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 176.

A esta altura já é possível constatar que a legislação fiscal brasileira não estabele balizas rígidas contra o efeito retroativo da alteração do critério jurídico além dos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, os quais não exaurem a matéria de maneira assertiva, remetendo o assunto para a doutrina e a jurisprudência direcionar o caminho ao contribuinte.

Se, no entanto, não há fato novo a ser apreciado, mas apenas um novo argumento jurídico, caracterizando, então, uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, logo não cabe novo lançamento, em relação a fatos anteriores à mudança de critério jurídico [...]. Análise acurada parece ter sido efetuada por Gabriel Troianelli, ao comparar as hipóteses do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, com o artigo 146, acima transcrito. Como explica o autor, enquanto o primeiro dispositivo versa sobre uma ilegalidade (erro), i.e., a Administração havia adotado interpretação errônea, o 146 trata de mudança de critério jurídico, i.e., de nova escolha, pela administração de, entre interpretações certas...Tem-se no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico – a segurança jurídica – que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte<sup>197</sup>.

Perceptível inexistir no Código Tributário Nacional e Recurso Repetitivo sobre o tema mudança de critério jurídico, o sopesamento ponderado e indispensável entre o princípio da legalidade e a proteção da confiança do contribuinte contra a alteração do critério jurídico no curso do processo administrativo tributário brasileiro, delimitando com exatidão o efetivo limite da garantia da proteção da confiança ao contribuinte brasileiro.

Observe-se que no Direito Tributário, a segurança jurídica se aplica de igual forma, quando o contribuinte tem a possibilidade de conhecer o Direito, confiar nele e calcular seus efeitos, isto é, quando o contribuinte identifica no sistema jurídico regras específicas de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, como por exemplo a legalidade, anterioridade, irretroatividade, denotando que a segurança jurídica deve ser aferida na visão do destinatário da norma (o contribuinte).

Admitir que o agente fiscal modifique ou melhore os argumentos invocados na acusação original, sem que isso represente tecnicamente para o direito a alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original, viabiliza a autoridade fiscal adotar interpretação fiscalista, em qualquer momento do curso do processo fiscal.

---

<sup>197</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2021. p. 358-359.

Podemos dizer que a interpretação fiscalista é aquela que visa unicamente o interesse econômico de arrecadação tributária, alegando para tanto o princípio da legalidade tributária e o ato administrativo vinculado da autoridade tributária no ordenamento jurídico brasileiro. É um jogo de linguagens de valores.

Nesse processo valorativo, onde o agente fiscal, amparado no princípio da legalidade e vinculação dos seus atos, pode fortalecer a motivação do ato jurídico inaugural a amparar interpretação fiscalista, surpreendendo o contribuinte com novos argumentos não previstos na autuação original, é preciso lembrar da jurisprudência valorativa como aquela baseada na teoria geral do direito atual voltada para a justiça, direitos humanos, reformulando e ampliando a interpretação no direito tributário, reaproximando a ética ao direito, marcando um novo momento, inclusive histórico, do Estado Democrático de Direito.

Em suma, essa jurisprudência valorativa que busca a justiça ética, defende: a) relevância dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito previstos no artigo 1º da CF; b) ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade ; c) equilíbrio entre os poderes do Estado; d) harmonia entre o direito e a economia; e) integração entre a interpretação finalística e sistemática; f) elevação da transparência fiscal do fisco no uso dos recursos públicos e do contribuinte para evitar práticas abusivas no tocante ao recolhimento dos tributos.

Na França, por exemplo o assunto é tratado de maneira diversa. Lá a doutrina fixa critérios objetivos a respeito da interpretação administrativa em prol da segurança jurídica.

De outro lado, a França optou por priorizar a proteção da confiança dos contribuintes de maneira mais intensa. Com efeito, o art. 80-A do LPF expressamente permite que a tomada formal de posição da administração tributária a respeito de determinado tema, tanto por ato geral a abstrato ou individual e concreto, seja levantado pelo contribuinte de boa-fé que nela se pautou, impedindo a cobrança de tributos e penalidades de forma retroativa. Vê-se assim que a segurança jurídica na faceta de proteção da confiança contra a mudança administrativa e indubitavelmente mais robusta alhures, em que se percebeu a função central dos atos normativos exarados pela administração tributária, trazendo interpretação oficial sobre a caótica legislação fiscal e funcionando como orientadores dos contribuintes<sup>198</sup>.

---

<sup>198</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 88.

No Brasil, no entanto, há uma lacuna que deve motivar uma busca incessante e a ponderação entre os valores e princípios da estrita legalidade da autoridade lançadora e a segurança jurídica do contribuinte com relação à interpretação dada na ocasião do lançamento pelo agente fiscal no auto de infração, podendo, em determinadas situações prevalecer a legalidade ao invés da garantia à interpretação dada pela autoridade administrativa na ocasião da constituição do crédito tributário via auto de infração:

No âmbito doutrinário no Brasil há vozes já apontando para uma necessidade de revisão da interpretação a ser dada ao texto do CTN, justamente para fornecer uma mudança de direção em favor da proteção à confiança dos contribuintes na Administração. Ou seja, prega-se pela criação da *garantie contre le changement de doctrine administrative*, com base em outros elementos do princípio da segurança jurídica, implícita no sistema jurídico, mas não no próprio texto da lei tributária...Pode-se vislumbrar um direito posto que se preocupa mais em garantir os direitos daqueles que agiram em conformidade com a legislação, criando a famigerada pacífica e salutar relação entre Fisco e contribuinte. O primeiro agindo com base na moralidade (art. 37, *caput*, da Constituição e o art. 2º da Lei n.º 9.784/199) e o segundo esteado na boa-fé, alcançando assim, um modelo de conduta coerente com o estado de confiabilidade do contribuinte, guiando e facilitando suas tarefas, com atos legítimos e sem contradições, aberta a efetividade de direitos fundamentais e plenamente transparente e imparcial<sup>199</sup>.

As citadas doutrinas<sup>200</sup> denotam um viés conservador e garantista na interpretação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, em consonância com o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no lançamento via auto de infração.

Essa posição doutrinária concebe que a efetiva segurança jurídica só existe quando o contribuinte consegue planejar e conceber com plenitude o futuro, quando é possível executar um planejamento estratégico juridicamente apto a detectar um

---

<sup>199</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 88 e 90.

<sup>200</sup> Misabel de Abreu Machado Derzi, Humberto Ávila, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Luis Eduardo Schoueri e Thais de Laurentiis.

número limitado de consequências normativas, visto que avaliar um número sem limites de consequências jurídicas conduz a falta de informação, imprevisibilidade, impossibilidade de planejar e conseqüente insegurança jurídica, o que não pode ser admitido em nosso ordenamento jurídico.

Apesar dessa interpretação garantista ou de vanguarda do artigo 146 do CTN não ter efetivamente ainda permeado as decisões judiciais dos tribunais superiores, convém salientar que a nossa carta fundamental garante o respeito irrestrito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Esses institutos garantem inalterabilidade às situações jurídicas constituídas. Inobstante a isso, há limites objetivos como por exemplo os artigos 145 e 149 do CTN, bem como limites de ordem temporal, diga-se, a decadência para a constituição e revisão do lançamento via auto de infração.

A missão aqui, seguindo as sábias palavras de Vilém Flusser<sup>201</sup>, é compreender esse universo caótico, o qual serve de inspiração para criar um sistema organizado de referências, que passará a servir de novo parâmetro na tentativa do espírito humano compreender, governar e até mesmo modificar o mundo. Esse sistema de referências é criado inicialmente pelo esforço humano de catalogar o mundo, sendo em seguida necessário um segundo esforço de coordenar e hierarquizar esse mundo, promovendo o ser humano a transformação do mundo caótico em cosmo (mundo ordenado), avançando assim o espírito humano da aparência para a realidade.

#### **4.3 Principais problemas enfrentados pelos contribuintes com a mutação do critério jurídico sem a observância aos preceitos legais**

Um dos principais gargalos que os contribuintes enfrentam na prática do contencioso administrativo é a formalização de autuações fiscais com ausência de critério jurídico minimamente seguro para a defesa do contribuinte. Isso ocorre quando o agente fiscal faz a imputação do antecedente ao conseqüente da norma jurídica tributária de modo a não externar todas as razões que justificam a incidência

---

<sup>201</sup> FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Editora Annablume, 2007. p. 37-47.

tributária, ou seja, quanto o fiscal não constroi com um mínimo de segurança a sua valoração jurídica dos fatos e o respectivo enquadramento desses fatos jurídicos tributários à norma jurídica individual e concreta.

Em síntese, um critério jurídico minimamente seguro é aquele que percorre todo o correto trajeto da fenomenologia da incidência normativa. Vale reiterar, que esse fenômeno, no caso da autoridade fiscal, se apresenta quando o agente fiscal ao aplicar a legislação tributária, ou seja, já conhecedor do antecedente da norma geral e abstrata (hipótese de incidência), seleciona os eventos no plano do ser (realidade social) a ser relatado em linguagem, os quais se tornarão os fatos a serem juridicizados em desfavor do contribuinte.

Como já dissemos, esses eventos devem ser relatados em linguagem (inclusive a linguagem das provas) pela autoridade fiscal, quando esses fatos detém identidade com o antecedente da norma geral e abstrata (NGA), ensejará a subsunção que produz uma nova linguagem jurídica mediante a imputação do antecedente no consequente ( $H \rightarrow C$ ) criando assim a norma individual e concreta (NIC), a qual estabelecerá uma relação jurídica entre os sujeitos de direito, impondo, determinando obrigações e direitos a esses sujeitos.

Observe-se que é no exato momento da imputação do antecedente ao consequente na construção da norma individual e concreto do auto de infração, a ocasião que o agente fiscal deve expor todos os argumentos, provas e sua interpretação autêntica ao contribuinte, para que este, ao se deparar com a autuação fiscal, tenha a possibilidade de exercer o seu direito de defesa sem surpresas no curso do processo administrativo.

Neste contexto, a experiência demonstra que a ausência ou deficiência na construção da causalidade jurídica ou o manejo incorreto pela autoridade fiscal da imputação dos elementos da norma geral e abstrata necessários e indispensáveis na construção da norma individual e concreta, estabelecendo o nexó lógico entre o fato gerador da obrigação tributária (H) e a constituição do fato jurídico tributário (Fj) ocorrendo a imputação destes (H) e (Fj) a certa pessoa (Sp) via relação jurídica, onde ocorre a mensuração do critério material (BC e Alíquota), cuja finalidade é o direito do Estado cobrar o tributo do contribuinte, ensejará o surgimento de autos de infração concretizados sem um critério jurídico atrelado a legalidade, acarretando lançamentos fiscais viciados, os quais, por interpretação fiscalista, irão percorrer todo o processo administrativo do ente tributante, sem que tais mazelas sejam

efetivamente espancadas ou repelidas pelos Conselhos Recursais Tributários competentes.

Nestas situações, constata-se, que algumas autuações fiscais precisam ser finalizadas na seara administrativa sem obediência ao ordenamento jurídico, ou seja, a qualquer custo, em nítida desobediência ao ordenamento jurídico, em especial a Constituição Brasileira.

Outro relevante e delicado entrave no ordenamento tributário brasileiro, é a admissibilidade da mutação do critério jurídico nas autuações fiscais pela autoridade administrativa, salvo às hipóteses previstas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN. Essa permissão indireta consiste na possibilidade da interpretação do critério jurídico original ser aperfeiçoado durante o trâmite do processo administrativo tributário, alegando a autoridade obediência ao princípio da legalidade, vinculação do seu ato administrativo e moralidade administrativa, resultando a autuação original em norma jurídica em sentido estrito com mesmo enquadramento legal mas com sentido diverso do primitivo e com efeito retroativo aos fatos geradores da autuação fiscal original.

Cabe novante lembrar que a legislação brasileira não estabele balizas rígidas contra o efeito retroativo da alteração do critério jurídico além dos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, os quais não exaurem a matéria de maneira assertiva, remetendo o assunto para a já citada doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi, Humberto Ávila, Hugo de Brito Machado, Luis Eduardo Schoueri, Luciano Amaro e Thais de Laurentiis, as quais direcionam a interpretação a ser seguida:

Salta aos olhos que o grande problema enfrentado pelo contribuinte no contexto brasileiro é a ausência de regras jurídicas tributárias suficientemente específicas para tutelar plenamente seu direito contra a alteração de interpretação por parte da Administração Pública que lhe cause prejuízo, uma vez que nela havia depositado sua confiança [...]. Afinal, a segurança jurídica depende de normas capazes de garantir o chamado câmbio de expectativas, pois já que não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é jurídico. Efetivamente, na busca de segurança jurídica, a certeza é elemento essencial para que o cidadão saiba que uma determinada ação o direito atribuirá a respectiva consequência, permitindo assim, a previsibilidade. A certeza vem potencializada a seu grau máximo quando o legislador afasta a regulação casuística pela aplicação do direito, estabelecendo uma norma abrangente de uma ação tipo, de modo que nela caibam todas as situações concretas. Mas sendo inescapável a falta de regras mais abrangentes, em matéria tributária sobre o tema, exsurge o esforço doutrinário para dar o devido espaço

aos direitos dos contribuintes<sup>202</sup>.

Neste capítulo, buscamos trazer a lume um pouco mais dos limites para a modificação do critério jurídico no processo administrativo fiscal brasileiro, permitindo aos operadores do direito uma defesa efetiva para as autuações fiscais com critério jurídico deficiente, ausente, ou quando diante de alteração em tese admissível do critério jurídico original e que porventura venham a ocorrer no curso do processo administrativo para a constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade fiscal.

Para combater as autuações fiscais formalizadas com ausência de critério jurídico minimamente seguro para a defesa do contribuinte ou sem um critério jurídico atrelado a legalidade, acarretando lançamentos fiscais viciados, é preciso preliminarmente analisar a solidez dos elementos do ato administrativo<sup>203</sup>, quais sejam: competência<sup>204</sup>, forma<sup>205</sup>, objeto<sup>206</sup>, motivo<sup>207</sup> e finalidade<sup>208</sup>, sendo o elemento competência, finalidade e forma vinculados e discricionários os elementos objeto e motivo do ato administrativo, como ensina Hely Lopes Meireles.

Elementos vinculados serão sempre a competência, a finalidade e a forma, além de outros que a norma legal indicará para a consecução do ato. Realmente, ninguém pode exercer poder administrativo sem competência legal ou desviado do seu objetivo público, ou com preterição de requisitos ou do procedimento estabelecido em lei, regulamento ou edital. Relegado qualquer desses elementos, além de outros que a norma exigir, o ato é nulo, e assim pode ser declarado pela própria administração ou pelo poder judiciário, porque a vinculação é matéria de legalidade<sup>209</sup>.

Evidente que a existência de atos administrativos sem a devida observância dos elementos indispensáveis à sua concretização, sujeitam a caracterização de

<sup>202</sup> LAURENTIIS, Thais de. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV. p. 92-93.

<sup>203</sup> O artigo 2º da Lei nº 4.717 de 1965 – Lei da Ação Popular, considera nulos os atos administrativos nos seguintes casos: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade.

<sup>204</sup> É o sujeito que a lei atribui competência para a prática de determinado ato administrativo.

<sup>205</sup> É o procedimento disposto em lei para a realização do ato administrativo ou a obediência ao aspecto formal do ato administrativo para a sua validade e consecução.

<sup>206</sup> É o conteúdo do ato administrativo, é o efeito jurídico que o ato administrativo produz para a administração e administrado.

<sup>207</sup> São os fundamentos de fato e de direito do ato administrativo, são as razões fáticas e jurídicas que fundamentam o ato administrativo.

<sup>208</sup> É o resultado, finalidade ou objetivo que se pretende alcançar com a prática do ato administrativo.

<sup>209</sup> MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 34. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 139.

vícios com relação a:

(i) ausência de competência do sujeito que se exterioriza com o excesso de poder, usurpação de poder (artigo 328 do Código Penal);

(ii) falta de objeto, cuja tipificação consta na alínea “c” do parágrafo único da Lei n.º 4.717/65 “a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

(iii) falta de forma, cuja tipificação consta na alínea “b” do parágrafo único da Lei n.º 4.717/65 “o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”;

(iv) falta de motivo cuja tipificação consta na alínea “d” do parágrafo único da Lei n.º 4.717/65 - “a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e por fim

(v) falta de finalidade cuja previsão consta na alínea “e” do parágrafo único da Lei n.º 4.717/65 – “o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.

A consequência jurídica da caracterização dos vícios dos atos administrativos, já conhecemos no estudo da doutrina administrativista, como sendo a nulidade ou anulabilidade dos referidos atos.

Um ato administrativo é nulo quando não assegura a vontade do emissor, motivo, finalidade e forma ao passo que um ato administrativo é anulável quando cumulativamente não cumpre os cinco elementos, quais seja: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

Não é demais recordar o artigo 2º da Lei n.º 9.784/99<sup>210</sup> que regula o processo

---

<sup>210</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; VIII – observância das formalidades

administrativo no âmbito da administração pública federal, a orientação do artigo 37<sup>211</sup> da CF/88 que determina que a administração pública, direta e indireta, deve observar, dentre outros, o princípio da legalidade, moralidade e eficiência e a Súmula n.º 473<sup>212</sup> do Supremo Tribunal Federal:

Súmula 473 do TF. - ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EVADOS 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 APRECIACÃO JUDICIAL.

Indo avante, sabemos que o parágrafo único do artigo 142 do CTN estabelece que a atividade administrativa do lançamento é ato vinculado, sob pena de responsabilização do agente que deixar de executá-lo, porém também é preciso dizer que os atos vinculados e os atos discricionários, ambos se submetem ao princípio da legalidade. Ou seja, até mesmo para os atos discricionários haverá uma vinculação do agente público aos ditames legais.

Mas será que todo lançamento acaba seguindo à risca a rigidez de um ato administrativo puramente vinculado? Daí imaginemos a hipótese do agente fiscal constituir o crédito tributário consoante antecedente da norma jurídica tributária que contém conceitos indeterminados.

Regina Helena Costa<sup>213</sup> admite de longa data que conceitos indeterminados podem ocasionar discricionariedade, assim como Maria Sylvia Zanella Di Pietro “delimita a discussão na doutrina nacional, no sentido de que os conceitos

---

essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação

<sup>211</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

<sup>212</sup> No mesmo sentido é a súmula 346 do STF: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

<sup>213</sup> COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa. *Revista Justitia*, São Paulo, ano 51, p. 47, jan./mar., 1989.

indeterminados/fluídos podem gerar atos vinculados ou discricionários, dependendo do caso concreto”<sup>214</sup>.

Para esclarecer o significado de conceito indeterminado, Geraldo Ataliba aduz que a “Hipótese de Incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, é seu desenho)”<sup>215</sup>. Ele esclarece que na incidência, na exoneração ou qualquer zona de penumbra tributária não há espaço para pensar por meio de tipos (abstração generalizadora, desprezo das diferenças individuais, conceito derivado ou o que se extrai de comum dos três usos distintos do tipo no direito) mas como conceitos determinados classificatórios ou rígidos conceitos de espécies jurídicas por exigência constitucional brasileira.

Roque Antonio Carrazza enfatiza que a norma jurídica tributária é um tipo fechado ou conceito rígido que não pode ser alargado pelo agente fiscal ou pelo legislador, visto que o comportamento da autoridade fiscal deve obediência ao princípio da legalidade estrita, sob pena de arbitrariedade. Assim, o princípio da tipicidade fechada contribui para a segurança jurídica do contribuinte, evitando assim o emprego de regras indeterminadas, presumidas, fictícias, elásticas, tudo em respeito às competências e demais mandamentos previstos na CF/88, que o fisco e contribuintes estão submetidos, evitando assim interpretações extensivas ou analógicas na incidência tributária (a segurança jurídica é uma barreira que impede o aplicador e o intérprete de ir além daquilo previsto nas normas tributárias).

Enfim, a tipicidade fechada ou conceito significa dizer que todos os elementos, essências da norma jurídica tributária, devem estar precisamente definidos em lei do ente político competente, protegendo o contribuinte da incidência tributária com base em conceitos indeterminados, fórmulas abertas, cláusulas gerais, assim como presunções ou indícios não comprovados pela autoridade tributária, uma vez que é dever do fisco efetuar o lançamento na forma rigorosamente prevista em lei.

Como já deixamos claro, para nós a Ciência do Direito comporta o método tipológico em certas áreas ou tende ao classificatório, em outras, tudo a depender dos princípios e valores dominantes em cada uma delas. Onde se quer fazer progredir a autonomia privada e o estímulo ao tráfego negocial reina o método tipológico como o mais

---

<sup>214</sup> - DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021. p. 249-250.

<sup>215</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 53.

adequado, pois a lei mandar acolher as formas fluídas e transitivas, criadas pelos agentes econômicos. Respeitados os requisitos de validade geral dos contratos, quaisquer fórmulas ou tipos novos ou mistos podem ser criados pelas partes. Tais criações, nascidas no tráfego jurídico negocial, são acolhidas e validadas. As características e notas riscas, encontradas nos modelos legais de compra e venda, locação, doação, etc. podem ser miscigenadas ou postas de lado, tem caráter dispositivo. Esse é o reino, por excelência, do modo de raciocinar tipológico.

Mas onde prevalece a segurança jurídica, o método tipológico tende a ser afastado, para se passar ao domínio dos conceitos, à subsunção e ao modo de raciocinar binário ou/ou. É o que ocorre no domínio dos direitos reais, do direito cambiário, das sucessões...ou no domínio do Direito Penal e Tributário<sup>216</sup>.

No Constructivismo Lógico-Semântico, “o suporte físico é a parte material do signo, apreendida pelos nossos sentidos, aquilo com o qual temos contato fisicamente (ex.: os gestos da mímica, as ondas sonoras da fala, as marcas de tinta no papel da escrita, as roupas do vestuário etc.). Ele se refere a algo que está no mundo (concreto, imaginário, subjetivo, empírico, atual, passado ou futuro), denominado de seu significado, entendido como a representação individualizada do suporte físico. E, suscita na mente de quem o interpreta uma noção, ideia ou conceito, que é a significação”.<sup>217</sup>

Nessa teoria, a palavra utilizada pelo emissor não detém um único sentido ou conceito e pode sim sofrer mutações sem que haja mudança do termo em si, a depender também do plano lógico ou sintático (relação entre os signos), semântico (relação entre o signo e objeto) e pragmático (relação entre o signo e o interpretante/significação) que ela “palavra” está inserida (contexto). Ou seja, toda palavra comporta diversas acepções em todo e qualquer tipo de linguagem, ficando claro que o conceito ou ideia que o interpretante detém a respeito de uma palavra não é único.

Um exemplo muito criticado dessa abertura semântica ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 651.703/PR<sup>218</sup> que tratou da incidência do ISS sobre planos

<sup>216</sup> DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 134-135.

<sup>217</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 159-160.

<sup>218</sup> TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DECLARADA PELO ACÓRDÃO EMBARGADO, EM PROCESSO SUBMETIDO AO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DA MENÇÃO AO SEGURO-SAÚDE DA TESE

de saúde. Neste julgamento, a Suprema Corte adotou uma interpretação cética, a qual admite uma abertura semântica em consonância com a mudança das relações intersubjetivas, ensejando uma fórmula mais flexível da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Citando Alf Ross, não há dúvidas de que toda palavra tem parcela de vagueza e ambiguidade, principalmente quando tratamos de conceitos jurídico indeterminados. Para solucionar essa zona cinzenta onde os significados não estão claros e a dimensão semântica dos termos não está definida, é fundamental que o ser humano use o ato de interpretar em sua plenitude. Ou seja, explique, esclareça, forneça o significado de vocábulo, atitude ou gesto, reproduza por outras palavras um pensamento exteriorizado, mostre o sentido verdadeiro de uma expressão, extraia de uma frase ou sentença, tudo o que a mesma detém em seu plano sintático, semântico e pragmático. Para extrair toda a significação das palavras atingidas pela vaguidade e ambiguidade, o interprete deve restringir o sentido da norma ou limitar sua aplicação (interpretação restrita), bem como utilizar da ciência do direito, doutrina, jurisprudência ou precedente realmente aplicável (interpretação mais ampla). Interpretar é sobretudo revelar o sentido apropriado para vida real e conducente a uma decisão reta.

Em suma, a interpretação almeja a perfeição, todavia, não há precisão aritmética no alcance de um texto, em que pese o jurista tentar explicar a matéria, afastar as contradições aparentes, dissipar as obscuridades e faltas de precisão, colocando em destaque todo o conteúdo do dispositivo legal, deduzindo das disposições isoladas os princípios balizadores e daí as consequências que lhe decorrem.

Disso decorre a importância da técnica de interpretação a qual visa explicar, esclarecer, dar o significado de vocábulo, palavra, atitude ou gesto, reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado, mostrar o sentido verdadeiro de uma

---

JURÍDICA FIXADA. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AOS LIMITES OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA QUESTÃO JURÍDICA SUBMETIDA AO PLENÁRIO POR OCASIÃO DO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROVIDOS. 1. O regime jurídico tributário das empresas operadoras de planos de saúde, tributadas pelo ISSQN, não se aplica às seguradoras de saúde, posto estarem submetidas ao IOF, razão pela qual a eventual imposição também do imposto sobre serviços às últimas implicaria dupla tributação. 2. A objetivação do controle difuso de constitucionalidade não permite a ampliação pela tese jurídica final do espectro da questão constitucional identificada na manifestação do Relator que reconhece a repercussão geral, porquanto tal atitude inviabilizaria o exercício do contraditório pelas partes e terceiros interessados. 3. Tese: 'As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.' 4. Embargos de declaração providos.

expressão, extrair de frase ou sentença, tudo o que a mesma contém, aplicando o ser cognoscente toda essa técnica interpretativa, quer seja na linguagem ordinária (realidade social) ou na linguagem técnica do direito, tanto em âmbito infraconstitucional ou constitucional.

Neste campo da discricionariedade dos conceitos indeterminados, a Lei de Introdução do Direito Brasileiro trouxe novo contorno para a interpretação pela autoridade administrativa, no parágrafo único do artigo 20<sup>219</sup> do Decreto-Lei n.º 4.657 de 04/09/1942, quando o dispositivo estabelece a opção entre duas legalmente lícitas, a adoção daquela mais benéfica para a sociedade.

De igual relevância é a função do ato do lançamento como norma individual e concreta que constitui o crédito tributário e estabelece a relação jurídica entre o contribuinte de direito e a administração pública fazendária, sob pena de responsabilidade pessoal do agente público competente, devendo ato administrativo do lançamento, conter os seguintes pressupostos:

a) pressuposto objetivo: a ocorrência do evento, a ser descrito no suposto da regra matriz; b) pressuposto subjetivo: a autoridade lançadora cuja competência está claramente definida em lei; c) pressuposto teleológico: tornar possível ao Estado exercer seu direito subjetivo à percepção do tributo, mediante a formalização da obrigação tributária; d) pressuposto procedimental: são os chamados “atos preparatórios” cometidos ao Poder Público e tidos como necessários à lavratura do lançamento; e) pressuposto causal: nexos lógicos entre o suceder do evento tributário (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) pressuposto formalístico: está devidamente esclarecido nas legislações dos diversos tributos, cada uma com suas particularidades, variáveis de acordo com a espécie da exação<sup>220</sup>.

Nesta altura, não restam dúvidas sobre uma visão mais ampla do artigo 146 do Código Tributário Nacional, conforme o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade

---

<sup>219</sup> Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

<sup>220</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 529.

da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade excepcional da alteração do critério jurídico no caso concreto.

Cabe dizer que um dos princípios fundamentais de direito é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações. A boa-fé não se restringe a único campo do direito, pelo contrário, ecoa por todo o ordenamento jurídico. Reconhecer a boa-fé não é tarefa fácil ou seja, identificar se o sujeito adotou determinada conduta de boa-fé exige averiguar se o comportamento foi leal, ético ou com justificativa amparada no direito.

Antes mesmo de constar na legislação brasileira, o princípio da boa-fé objetiva já vinha sendo utilizado amplamente pela jurisprudência, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, para solução de casos em diversos ramos do direito. A seguir, passaremos pela demonstração do princípio da boa-fé objetiva, como forma de restar cabalmente demonstrado a importância desse cânone para as questões tributárias e a confiança do contribuinte na interpretação dada pela autoridade tributária.

Foi com o Código de Defesa do Consumidor, no ano de 1990, que a boa-fé foi consagrada no sistema de direito privado brasileiro como um dos princípios fundamentais das relações de consumo e como cláusula geral para controle de cláusulas abusivas<sup>221</sup>. No Código Civil de 2002, o princípio da boa-fé está expressamente contemplado. Notória a fala do ministro Paulo de Tarso Sanseverino do Superior Tribunal de Justiça: “a boa-fé objetiva constitui um modelo de conduta social ou um padrão ético de comportamento, que impõe, concretamente, a todo cidadão que, nas suas relações, atue com honestidade, lealdade e probidade”.

O Superior Tribunal de Justiça, como guardião da interpretação da legislação é a melhor e mais confiável fonte para estudo do princípio da boa-fé objetiva. Neste toar, o tribunal analisou caso concreto em âmbito cível <sup>222</sup> de assinatura irregular em nota

---

<sup>221</sup> No REsp 984.106, restou definido que, independentemente de prazo contratual de garantia, a venda de um bem tido por durável (no caso, máquinas agrícolas) com vida útil inferior àquela que legitimamente se esperava, além de configurar defeito de adequação (artigo 18 do Código de Defesa do Consumidor), evidencia quebra da boa-fé objetiva que deve nortear as relações contratuais, sejam de consumo, sejam de direito comum. “Constitui, em outras palavras, descumprimento do dever de informação e a não realização do próprio objeto do contrato, que era a compra de um bem cujo ciclo vital se esperava, de forma legítima e razoável, fosse mais longo”.

<sup>222</sup> No REsp 1.192.678, a 3ª Turma do STJ decidiu que a assinatura irregular escaneada em uma nota promissória, aposta pelo próprio emitente, constitui “vício que não pode ser invocado por quem lhe deu causa”. O emitente sustentava que, para a validade do título, a assinatura deveria ser de próprio punho, conforme o que determina a legislação. Neste caso, por maioria, a Turma, seguindo o voto do ministro Sanseverino, aplicou o entendimento segundo o qual “a ninguém é lícito fazer valer um direito em contradição com a sua conduta anterior ou posterior interpretada objetivamente, segundo a lei, os bons costumes e a boa-fé”. É o chamado *venire contra factum proprium*, denominado como o exercício de

promissória e aplicou o *venire contra factum proprium* ou a impossibilidade do exercício de uma posição jurídica contrária ao comportamento anterior do mesmo exercente, assim como entendeu como inexecúvel a oferta em garantia de bem de família<sup>223</sup>.

Em situação sobre seguro de vida<sup>224</sup>, o princípio da boa-fé foi referendado impossibilitando a extinção unilateral do contrato securitário ao passo que em contrato de prestação de serviços de assistência à saúde há ofensa à boa-fé quando o plano de saúde reajusta a mensalidade com o advento da morte do titular do plano familiar<sup>225</sup>.

---

uma posição jurídica em contradição com o comportamento anterior do exercente. Neste caso de contradição, o devedor confessou ter lançado a assinatura viciada na nota promissória. Por isso, a Turma também invocou a fórmula *tu quoque*, de modo a impedir que o emitente tivesse êxito mesmo agindo contra a lei e invocando-a depois em seu benefício posto que aquele que infringir uma regra de conduta não pode postular que se recrimine em outrem o mesmo comportamento.

<sup>223</sup> Contraria a boa-fé das relações negociais o livre oferecimento de imóvel, bem de família, como garantia hipotecária. Esta é a jurisprudência do STJ. Num dos precedentes, analisado em 2010, a relatora do recurso, ministra Nancy Andrighi, entendeu que o ato equivalia à entrega de uma garantia que o devedor, desde o início, sabe ser inexecúvel, esvaziando-a por completo (REsp 1.141.732). Por isso, a Terceira Turma decidiu que o imóvel deve ser descaracterizado como bem de família e deve ser sujeitado à penhora para satisfação da dívida afiançada. No caso, um casal figurava como fiador em contrato de compra e venda de uma papelaria adquirida pelo filho. Os pais garantiram a dívida com a hipoteca do único imóvel que possuíam e que lhes servia de residência.

<sup>224</sup> O STJ tem jurisprudência firmada no sentido de que a seguradora não pode extinguir unilateralmente contrato renovado por vários anos. Num dos casos julgados na 3ª turma (REsp 1.105.483), os ministros entenderam que a iniciativa ofende o princípio da boa-fé. A empresa havia proposto à consumidora, que tinha o seguro de vida havia mais de 30 anos, termos mais onerosos para a nova apólice. Em seu voto, o ministro Massami Uyeda, concluiu que a pretensão da seguradora de modificar abruptamente as condições do contrato, não renovando o ajuste anterior nas mesmas bases, ofendia os princípios da boa-fé objetiva, da cooperação, da confiança e da lealdade que devem orientar a interpretação dos contratos que regulam as relações de consumo. O julgamento foi ao encontro de precedente da Segunda Seção (REsp 1.073.595), relatado pela ministra Nancy Andrighi, em que os ministros definiram que, se o consumidor contratou ainda jovem o seguro de vida oferecido pela seguradora e o vínculo vem se renovando ano a ano, o segurado tem o direito de se manter dentro dos parâmetros estabelecidos, sob o risco de violação ao princípio da boa-fé objetiva. Neste caso, a Seção estabeleceu que os aumentos necessários para o reequilíbrio da carteira têm de ser estabelecidos de maneira suave e gradual, mediante um cronograma, do qual o segurado tem de ser cientificado previamente.

<sup>225</sup> A Terceira Turma do STJ apontou ofensa ao princípio da boa-fé objetiva quando o plano de saúde reajusta mensalidades em razão da morte do cônjuge titular. No caso, a viúva era pessoa de 77 anos e estava vinculada à seguradora como dependente do marido fazia mais de 25 anos (AREsp 109.387). A seguradora apresentou novo contrato, sob novas condições e novo preço, considerado exorbitante pela idosa. A sentença, que foi restabelecida pelo STJ, considerou “evidente” que o comportamento da seguradora feriu o CDC e o postulado da boa-fé objetiva, “que impõe aos contratantes, desde o aperfeiçoamento do ajuste até sua execução, um comportamento de lealdade recíproca, de modo a que cada um deles contribua efetivamente para o atendimento das legítimas expectativas do outro, sem causar lesão ou impingir desvantagem excessiva”. Em precedente (Ag 1.378.703), a Terceira Turma já havia se posicionado no mesmo sentido. Na ocasião, a ministra Nancy Andrighi afirmou que, se uma pessoa contribui para um seguro-saúde por longo tempo, durante toda a sua juventude, colaborando sempre para o equilíbrio da carteira, não é razoável, do ponto de vista jurídico, social e moral, que em idade avançada ela seja tratada como novo consumidor. “Tal postura é flagrantemente violadora do princípio da boa-fé objetiva, em seu sentido de proteção à confiança”.

Na seara criminal, diversos são os julgados sobre a presunção da boa-fé<sup>226</sup> e a vedação na adoção de comportamentos contraditórios<sup>227</sup>. Todo esse histórico do princípio da boa-fé na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, serve para dizer que na órbita pública<sup>228</sup> o princípio da boa-fé permeia a Constituição Federal Brasileira e está expresso em várias leis regedoras das atividades administrativas<sup>229</sup>, como a Lei de Licitação, Concessões e Permissões de Serviço Público e a do Regime Jurídico

---

<sup>226</sup> A 2ª Seção do STJ definiu que, em caso de suicídio cometido durante os dois primeiros anos de vigência do contrato de seguro de vida, período de carência, a seguradora só estará isenta do pagamento se comprovar que o ato foi premeditado (Ag 1.244.022). De acordo com a tese vencedora, apresentada pelo ministro Luis Felipe Salomão, o novo Código Civil presume em regra a boa-fé, de forma que a má-fé é que deve sempre ser comprovada, ônus que cabe à seguradora. No caso analisado, o contrato de seguro de vida foi firmado menos de dois anos antes do suicídio do segurado, mas não ficou provado que ele assinara o contrato já com a intenção de se matar e deixar a indenização para os beneficiários.

<sup>227</sup> O princípio da boa-fé objetiva já foi aplicado diversas vezes no STJ no âmbito processual penal. Ao julgar um habeas corpus (HC 143.414) em dezembro passado, a Sexta Turma não reconheceu a ocorrência de nulidade decorrente da utilização de prova emprestada num caso de condenação por tráfico de drogas. Isso porque a própria defesa do réu concordou com o seu aproveitamento em momento anterior. A relatora, ministra Maria Thereza de Assis Moura, lembrou que a relação processual é pautada pelo princípio da boa-fé objetiva e invocou a proibição de comportamentos contraditórios. “Tendo em vista o primado em foco, por meio do qual à ordem jurídica repugna a ideia de comportamentos contraditórios, tendo em vista a anuência fornecida pela defesa técnica, seria inadequado, num plano mesmo de eticidade processual, a declaração da nulidade”, concluiu a ministra. Em outro caso (HC 206.706), seguindo voto do ministro Og Fernandes, a Sexta Turma reconheceu haver comportamento contraditório do réu que solicitou com insistência um encontro com o juiz e, após ser atendido, fora das dependências do foro, alegou suspeição do magistrado em razão dessa reunião.

<sup>228</sup> No MS 13.948, a 3ª Seção do STJ decidiu que a conduta da administração atacada no processo ofendeu os princípios da confiança e da boa-fé objetiva. No caso, o ministro da Justiça exigiu a desistência de todas as ações antes de analisar os pedidos de apostilamento do policial e, posteriormente, indeferiu a pretensão ao fundamento de inexistência de provimento judicial que amparasse a nomeação. Conforme destacou o ministro Sebastião Reis Júnior, relator do caso, a atitude impôs prejuízo irrecuperável ao servidor: “Apesar da incerteza quanto ao resultado dos requerimentos, o pedido de desistência acarretou a extinção dos processos, com resolução do mérito, inclusive da demanda que lhe garantia a nomeação ao cargo, ceifando qualquer possibilidade de o impetrante ter um julgamento favorável, pois a apelação não havia, ainda, sido julgada.” Em seu voto, o ministro ainda destacou doutrina que invoca como justificativa à proteção da boa-fé na esfera pública a impossibilidade de o estado violar a confiança que a própria presunção de legitimidade dos atos administrativos traz, agindo *contrafactum proprium*.

<sup>229</sup> A Lei 8.112/90 prevê a reposição ao erário do pagamento feito indevidamente ao servidor público. O STJ tem decidido neste sentido, inclusive, quando os valores são pagos aos servidores em decorrência de decisão judicial de característica precária ou não definitiva (REsp 1.263.480). No julgamento do AREsp 144.877, a Segunda Turma determinou que um servidor público que recebeu valores indevidos, por conta de decisão judicial posteriormente cassada, devolvesse o dinheiro à Fazenda Pública. Essa regra, contudo, tem sido interpretada pela jurisprudência com alguns temperamentos, principalmente em decorrência de princípios como a boa-fé. Sua aplicação, por vezes, tem impedido que valores que foram pagos indevidamente sejam devolvidos. É o caso, por exemplo, do recebimento de verbas de boa-fé, por servidores públicos, por força de interpretação errônea, má aplicação da lei ou erro da administração. “Objetivamente, a fruição do que foi recebido indevidamente está acobertada pela boa-fé, que, por sua vez, é consequência da legítima confiança de que os valores integravam o patrimônio do beneficiário”, esclareceu o ministro Humberto Martins, no mesmo julgamento. Processos: REsp 1.192.678, REsp 1.105.483, REsp 1.073.595, Ag 1.244.022, AREsp 109.387, Ag 1.378.703, REsp 984.106, REsp 1.141.732. HC 143.414, HC 206.706, HC 137.549, MS 13.948, REsp 1.263.480, AREsp 144.877.

Único dos Servidores Públicos, o comportamento ético, leal, honesto que permeia a boa-fé é exigível de todos, tanto do particular como do agente público em todas as situações da vida, assegurando assim um fator mínimo de segurança jurídica e confiabilidade ética e social nas relações do poder público com o administrado e vice-versa.

Na visão de Humberto Ávila<sup>230</sup>, a proteção da confiança atualmente na revisão dos atos administrativos deve levar em consideração a confiança e a boa-fé do administrado, sopesando os interesses colidentes no caso concreto, quando diante de atos administrativos declarados ilícitos mas que criaram benefícios ao particular, uma vez que a evolução da jurisprudência atual admite que atos administrativos ilícitos são dignos de proteção pela eficácia reflexa do princípio da proteção da confiança, desde que tais atos sejam capazes de gerar confiança (aparência de legalidade) somada a ausência de má-fé ou negligência do administrado (se a ilicitude é manifesta, o ato deve ser anulado).

De igual forma, a proteção da confiança do administrado deve ocorrer com relação aos atos administrativos não vinculantes, como é o caso de atos administrativos interpretativos, pareceres normativos, uma vez a que o administrado depositou confiança neles atrelado ao fato da administração se vincular (não o administrado) aos seus próprios atos e direitos fundamentais. Isso tudo demonstra que os atos normativos funcionam como instrumentos garantidores de segurança e orientação não só com relação aos atos jurídicos vinculados à lei, como é o caso das autuações fiscais lavradas pelas autoridades competentes.

No mesmo toar é a prática administrativa adotada pela administração pública de conhecimento do administrado, sem que esse entendimento tenha sido formalmente publicado, o qual gera proteção pelo princípio da confiança que o administrado depositou nesse entendimento, desde que esse administrado tenha depositado seus direitos de liberdade e propriedade nesse entendimento / prática administrativa a ensejar amparo pelo primado da segurança jurídica.

Note-se que os atos administrativos individuais (como por exemplos as consultas fiscais e as autuações fiscais) criam uma relação de confiança entre administração e administrado, gerando um dever de lealdade recíproco (sua quebra

---

<sup>230</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

gera deslealdade), moralidade e dever de boa-fé administrativa, os quais se consolidam com o passar do tempo, ficando mais difícil sua anulação ou revogação quando a norma administrativa individual e concreta percorre um longo período de tempo com eficácia (aqui se denota que os atos precários ou provisórios são mais suscetíveis a revogação ou anulação por lhe faltar a efetiva lealdade recíproca a ensejar uma alta confiança no ato administrativo).

Em suma, combatemos a modificação do critério jurídico fora dos limites legais do artigo 149 do Código Tributário Nacional e interpretação garantista do artigo 146 do CTN conforme o princípio da segurança jurídica, sob pena de gerar deslealdade, ausência de moralidade e boa-fé nos atos administrativos e na interpretação dada pelo agente fiscal na ocasião da lavratura do auto de infração inaugural.

Neste toar, a prática individual consolidada pela administração (artigo 100 e 146 CTN) gera segurança jurídica e confiança nos atos praticados pela fazenda, podendo ser revisto o lançamento apenas quando houver erro de fato (artigo 149 do CTN). Exemplos da importância da segurança e confiança são os os contratos administrativos sobre pautas ou regimes especiais, onde o contribuinte exerce sua liberdade e direito de propriedade.

Em suma, permitir que a autoridade fiscal adote interpretação diversa ou diferente daquela originalmente constante no auto de infração, para justificar a sua valoração jurídica dos fatos e o respectivo enquadramento desses fatos jurídicos tributários à norma jurídica individual e concreta por ele construída no auto de infração, a fim de manter incólume o lançamento efetuado é postura que deve ser rechaçada pela ordenamento jurídico brasileiro.

Não é demais recordar que a boa-fé objetiva no Direito tem a função de estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. Reconhecer a boa-fé não é tarefa fácil ou seja, identificar se o sujeito adotou determinada conduta de boa-fé exige averiguar se o comportamento foi leal, ético ou com justificativa amparada no direito.

Enfim, a possibilidade do agente fiscal modificar, melhorar os argumentos invocados na acusação, sem que isso represente alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original, todavia, fortalecendo a motivação do ato administrativo inaugural, bem como adotando interpretação fiscalista e que venha a reiteradamente surpreender o contribuinte, gera deslealdade, ausência de moralidade e boa-fé nos atos administrativos e insegurança jurídica.

Ante essas reflexões, notável a relevância do estudo e adoção de critério jurídico escorreito nas autuações fiscais, bem como das modificações legais e seus limites no curso do processo administrativo brasileiro. Garantir a constituição correta do crédito tributário representa um avanço social, cultural e político do assunto.

Há um avanço social, pois a constituição correta do crédito tributário permite que a cobrança seja mais segura sob o ponto de vista jurídico e conseqüentemente mais célere, ante a solidez da sua constituição, arrefecendo questionamentos administrativos e judiciais a respeito do assunto, beneficiando assim toda a sociedade brasileira. Sob o aspecto cultural, seria um avanço na forma como a autoridade administrativa deveria agir em razão dos limites impostos pela CF/88, CTN e demais atos legais aplicáveis.

Enfim, a relevância política se apresenta na disponibilização escorreita de recurso público a ser aplicável nas diversas áreas essenciais para a manutenção do Estado Brasileiro, visto que a sociedade moderna busca por mudanças significativas no rumo da administração tributária brasileira, tais como no aumento da eficiência do Estado Brasileiro, desburocratização, flexibilização de procedimentos engessados, redução de custos públicos, maior qualidade na gestão pública e celeridade em atos decisórios relevantes, o que também permitirá combater o lançamento irregular por todos os atores envolvidos.

Tudo isso nos conduz à ideia de que a segurança jurídica desemboca na confiança que as pessoas devem ter no Direito<sup>231</sup>, posto que todo indivíduo precisa de segurança para planejar e conduzir com responsabilidade e autonomia a sua vida, denotando o interesse dessa sociedade moderna pela interpretação do 146 do CTN conforme o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no caso concreto. “Em suma, o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito”<sup>232</sup>.

---

<sup>231</sup> - CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Editora JusPODIVM Malheiros, 2021. p. 354.

<sup>232</sup> Ibid.

#### **4.4 A cautela da autoridade administrativa no uso do arbitramento, da ficção, da presunção e do erro de fato como métodos de constituição definitiva do crédito tributário**

Não é rara a situação que a autoridade lançadora desconsidera o valor atribuído pelo contribuinte aos atos jurídicos realizados pela pessoa física ou jurídica na condução de assuntos cotidianos por entender que tais operações não merecem credibilidade. Trata-se do procedimento do arbitramento previsto no artigo 148<sup>233</sup> do Código Tributário Nacional, o qual exige um procedimento administrativo regular sujeito a ampla defesa e ao contraditório.

Fica autorizado o procedimento administrativo do arbitramento, quando o valor do negócio jurídico atribuído pelo sujeito passivo da obrigação tributária não releva credibilidade para o fisco, podendo, neste caso, a autoridade lançadora reputar como inidôneos os documentos apresentados e arbitrar a base de cálculo do tributo para fins da incidência tributária, cabendo ao fisco comprovar os indícios de omissão aptos a justificar o arbitramento. O arbitramento é um procedimento excepcional e instrumento de tributação indiciária.

O fato indiciário, por sua vez, é o sinal, indicação ou um meio de nos levar por intermédio de um fato conhecido a outro fato, até então desconhecido, mediante o uso do raciocínio indutivo do ser cognoscente interessado nesse esclarecimento. Assim, toda prova é um fato que faz presumir a ocorrência de um evento. Toda prova, aparece como um indício, capaz de acarretar uma presunção, isso porque, sendo a verdade absoluta algo intangível, visto que, não se tem jamais, acesso ao acontecimento em si, a prova carregada nos autos não passa de indício, a partir do qual, se realiza operação lógica que leve a conclusão acerca da ocorrência ou inoocorrência de determinado fato jurídico em sentido estrito.

---

<sup>233</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente”<sup>234</sup>. “Nas palavras de Antonio Dellepiane, indício é todo rastro, vestígio, pegada, circunstância e, em geral, todo fato conhecido, ou melhor dito, devidamente comprovado, suscetível de levar-nos, por via de inferência, ao conhecimento de outros fatos desconhecidos, ou como prefere Pontes de Miranda, o fato ou parte do fato certo que se liga a outro fato que se tem que provar<sup>235</sup>.

Um exemplo de arbitramento de fato presuntivo de riqueza é o lucro arbitrado previsto no artigo 44 do Código Tributário Nacional<sup>236</sup> que admite a tributação sob a forma do lucro arbitrado como um regime de tributação que incide sobre o acréscimo patrimonial do sujeito passivo, sendo portanto uma metodologia de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das empresas de forma presumida, aplicável apenas nas situações previstas em lei, sendo, portanto, uma exceção<sup>237</sup> a regra do lucro real ou presumido.

Paulo de Barros Carvalho define a presunção como “ o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente provável”<sup>238</sup>.

Observe-se que as presunções são consideradas meios de provas indiretas, podendo ser a presunção relativa, a qual admite prova em contrário do fato presuntivo, todavia, inexistindo linguagem que refute o fato presuntivo o fato presumido prevalece.

<sup>234</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 50.

<sup>235</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 168.

<sup>236</sup> CTN - Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>237</sup> A tributação pelo arbitrado só será admitida quando (i) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397/87, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (ii) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real; (iii) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único; (iv) - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido<sup>237</sup>; (v) - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958; (vi) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário; (vii) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares previsto em lei, tudo conforme estabelece o artigo 47 da Lei n.º 8.981/1995, hoje regulamentado pelo artigo 602 e seguintes do Regulamento do Imposto sobre a renda (Decreto 9.580 de 22/11/2018).

<sup>238</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 109, 1998.

Ainda acerca das presunções, é importante tratar as suas espécies e quais delas são admitidas para a constituição do fato jurídico tributário. A presunção simples ou *hominis* é aquela construída pelo intérprete ou aplicador do direito, de acordo com a sua própria convicção como é o caso das autuações onde o fisco comprova a conduta ilegal do contribuinte e constitui o crédito tributário em auto de infração (NIC) mediante análise e construção linguística dos fatos e fundamentos jurídicos (interpretação) descritas na autuação. A presunção legal, por outro lado, é aquela elaborada pelo ser cognoscente e expressamente imposta em lei, sendo que “nessa segunda hipótese, o raciocínio dedutivo figura no âmbito pré-legislativo, de modo que, após introduzido no ordenamento jurídico, impõe uma relação artificial entre um fato F’, provado, e o fato probando F”<sup>239</sup>.

No caso de autuações fiscais por presunção legal, o fisco deve provar o fato indiciário capaz de gerar o fato presuntivo descrito em lei, devendo o critério jurídico ou interpretação dos fatos e fundamentos jurídicos adotada pela autoridade ser objeto de extrema atenção pelo contribuinte, pois é aí que mora o perigo para a arbitrariedade.

As denominadas “presunções legais são subdivididas, por sua vez em três tipos: (i) absolutas ou *jure et de jure*, visto que não admitem prova em contrário; (ii) relativas ou *juris tantum*, podendo ser elididas pela comprovação de que o fato ocorrido é diverso do presumido; e (iii) mistas ou intermediárias, em que a lei determina que somente alguns específicos meios de prova são capazes de a elas sobrepor-se”<sup>240</sup>, como bem explica Fabiana Del Padre Tomé:

As denominadas presunções absolutas, entretanto, não caracterizam presunção, mas disposição legal de ordem substantiva, estabelecendo a existência de fato jurídico sem que se possa provar o contrário. São por isso, de inadmissível utilização para fins de determinar a ocorrência de fato jurídico tributário e os elementos definidores da correspondente obrigação. O mesmo se pode dizer das ficções, cujo regime jurídico, no âmbito tributário, é idêntico ao das presunções absolutas, destas se distinguindo de forma muito tênue: enquanto na presunção absoluta a relação causal e sua consequência estão previstas na lei, na ficção o enunciado normativo constrói o próprio fato jurídico, independentemente de relações de causa e efeito, ainda que artificiais, como ocorre na presunção absoluta. Essas distinções, são de ordem pré-legislativa, de modo que, introduzidas no ordenamento, o tratamento jurídico conferido a ambas é o mesmo”<sup>241</sup>.

---

<sup>239</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 172.

<sup>240</sup> *Ibid.*, p. 173.

<sup>241</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 177

Por esses motivos, José Arthur Lima Gonçalves, afirma inexistir, no sistema constitucional brasileiro, fundamento para a criação válida de ficções e presunções absolutas em matérias tributária: todas e não menos que todas – as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato imponível a evento fenomênico que não se caracterize como tal ou manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte, deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário<sup>242</sup>.

“somente as presunções relativas podem ser validamente utilizadas no direito tributário, desde que, evidentemente, sejam compatíveis com os pilares do ordenamento jurídico pátrio, possibilitando o exercício da ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, o que inclui a produção probatória objetivando desconstituir o fato presumido. É a conclusão que chegam Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho: se a lei adotar, por razões de praticidade ou para prevenir a evasão, presunções, pauta de valores, tabelas de preços etc., haverá de fazê-lo sempre *juris tantum*, sendo de se admitir a prova contrária.

Apontadas as diferenças entre a presunção simples e a presunção legal absoluta e relativa, apenas a presunção legal absoluta ou ficção jurídica (ocorre quando o fato não correspondente à realidade fenomenológica) é vedada em nosso ordenamento jurídico, sendo admissíveis a presunção *hominis* desde que nessa opção haja nexos lógicos entre o fato provado e o fato probando apto a justificar a constituição do fato jurídico, bem como a presunção legal relativa, na qual cabe prova em contrário na busca da descrição mais próxima do evento ou fato efetivamente ocorrido.

Enfim, as presunções deveriam ser excepcionalmente utilizadas como mecanismo para evitar a sonegação fiscal:

Convém registrar que as presunções, no âmbito tributário, exercem importantes funções, servindo para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (iii) preservar a estabilidade social. O emprego das presunções no direito tributário, segundo Leonardo Sperb de Paola, está relacionado com a criação de mecanismos que dificultem a evasão fiscal e propiciem maior eficiência na arrecadação de tributos, são técnicas, que na visão de Misabel Abreu Machado Derzi objetivam evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que reduzem os custos na aplicação da lei<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup> Ibid., p. 179.

<sup>243</sup> Ibid., p. 177-178.

Particularmente, entende-se que a presunção simples pode ser objeto de questionamento por ofensa a norma de conduta ou estrutura, caso inexista nexó lógico entre o fato provado e o fato probando apto a justificar a constituição do fato jurídico, caso contrário é plenamente aplicável no ordenamento jurídico brasileiro, porém esse entendo não é acolhido por parcela da doutrina.

No que diz respeito às presunções *hominis*, grande discussão se instala acerca da sua admissibilidade na esfera tributária. Luis Eduardo Schoueri figura como forte opositor ao emprego dessa modalidade presuntiva, por considerar que, estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei, substitua a prova, é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador. Ocorre que, sendo a presunção *hominis* consistente na dedução realizada pelo julgador, fundada na sua experiência, derivada, segundo Pontes de Miranda, daquilo que ele sabe sobre as coisas, das suas relações de coexistência, causalidade, duração ou localização, tal operação mental está presente em toda e qualquer avaliação probatória...Apresentada uma prova, necessário se faz que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela deduzir o fato principal. Feita essa certificação, aliado ao fato de existir previsão normativa que autoriza o julgador a apreciar livremente as provas, verifica-se, ser a presunção *hominis* inerente a todos os domínios do sistema jurídico<sup>244</sup>.

Enfim, não é possível falarmos na existência de provas sem qualquer tipo de presunção pelo intérprete.

Na qualidade de signo, a prova não configura representatividade absoluta do fato alegado. O caráter incompleto da representação do fato pela prova dá-se em virtude de que, como esclarece Clarice Von Oertzen de Araújo, toda codificação é representação parcial do universo. Nessa mesma linha de raciocínio, observou Roland Barthes que o real não é representável, e é por os homens quererem continuamente representá-lo com palavras que existe uma literatura. O facto de o real não ser representável – mas apenas demonstrável – pode ser dito de várias formas...Esse é o motivo pelo qual um signo remete a outro signo, numa interminável cadeia decorrente da própria incompletude do signo, nunca atingindo o objeto significado<sup>245</sup>. A prova nunca atinge o objeto que representa. É, por conseguinte, sempre indireta, caracterizando o que chamamos de presunção.

<sup>244</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 181-182.

<sup>245</sup> *Ibid.*, p. 86.

Apresentada uma prova, é imprescindível que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela, deduzir o fato principal. A prova nada mais é que um fato que leva a presunção de veracidade de outro fato... Toda relação probatória exige a presença de dois fatos (i) o fato que se pretende provar; e (ii) o fato empregado para demonstrar a veracidade do fato probando. Ambos estão ligados por um vínculo implicacional, de modo que toda decisão fundada em provas decorre de uma presunção, em que o fato provado implica logicamente o fato probando (fato presuntivo → fato presumido)<sup>246</sup>.

Para ilustrar o uso do arbitramento como método de constituição irregular do crédito tributário, traremos para a análise acórdão recente da 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, sob nº 9101-005.982 que proíbe alterar no curso do processo administrativo, a forma de apuração do resultado tributável da empresa do regime do lucro real para o lucro arbitrado.

Processo nº 19515.720865/2013-47  
 Recurso Especial do Procurador  
 Acórdão nº 9101-005.982 – CSRF / 1ª Turma  
 Sessão de 11 de fevereiro de 2022  
 Recorrente FAZENDA NACIONAL  
 Interessado METALLICA INDUSTRIAL S/A

Uma vez constatado ao longo do processo administrativo fiscal que, nos termos da legislação aplicável aos fatos colhidos, a apuração dos tributos devidos deveria ter sido procedida pelo regime do Lucro Arbitrado - ao invés do Lucro Real, como feito pela Fiscalização - não cabem ajustes ou alterações visando suprir tal mácula, padecendo o lançamento de ofício de insuperável nulidade. Tendo, primeiro, valido-se a Administração Tributária de determinado critério legal na apuração do crédito tributário e, posteriormente, este mesmo componente jurídico é considerado improcedente ou indevido por meio de decisão administrativa, não se pode alterar tal elemento, ainda que defeituoso, da constituição dessa exigência fiscal no curso do contencioso administrativo, sob pena de violação direta do comando inserido no art. 146 do CTN. 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.

Em apertada síntese, o artigo 146 do Código Tributário Nacional veda expressamente a alteração de critério jurídico para fatos geradores objeto da autuação de ofício, como foi o caso da decisão da autoridade julgadora que mudou o regime de apuração para o lucro arbitrado, sendo que autoridade fiscal na ocasião da autuação

<sup>246</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 93-94.

qualificou a infração como afeta ao regramento do lucro real.

Essa decisão administrativa e precedentes na mesma linha<sup>247</sup>, demonstram que a autoridade fiscal ainda adota expedientes ilegais para constituir o crédito tributário em desfavor do contribuinte, em total arrepeio ao primado da confiança do administrado com relação aos atos administrativos, contraditório, ampla defesa, boa-fé e lealdade processual.

Acerca do erro de fato e de direito, já analisamos que o segundo trata-se do descompasso identificável entre a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta, ou seja, o direito positivo (NGA) aplicado ao fato relatado em linguagem competente não é o correto, isto é, a norma foi aplicada indevidamente ao caso concreto, o que caracteriza o erro de direito, sendo então uma “distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar”<sup>248</sup>, ou seja, um desajuste externo do fato a norma adequada.

Compreender melhor o erro de direito passa também pela explicação do erro de fato no procedimento de constituição do crédito tributário no auto de infração. Neste linha, o erro de fato “um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato.

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa”<sup>249</sup>.

Em suma, os erros contidos no lançamento tributário podem ser de fato ou de direito e a corrente doutrinária clássica já mencionada ao longo deste trabalho admite a alteração do critério jurídico do lançamento no auto de infração para um mesmo sujeito passivo mediante um novo lançamento ou no curso do processo administrativo

---

<sup>247</sup> No mesmo sentido de impedir a mudança do critério jurídico no curso do processo administrativo federal, cito os seguintes Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 9101-005.429 de 08/04/2021; 9101-004.213 de 26/06/2019; 9101-003.157 de 05/10/2017; 9303-004.627 de 14/02/2017; 2201-004.757 de 06/11/2018 dentre outros.

<sup>248</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.

<sup>249</sup> *Ibid.*, p. 274.

tributário quando houver a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário.

Novamente, aportamos para análise, acórdão do Conselho Superior de Recursos Fiscais, agora sob o n.º 9101-004.213, que dispõe sobre o uso do erro de direito como método de constituição irregular do crédito tributário, pela autoridade administrativa julgadora.

Processo nº 16095.720117/2015-26

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-004.213 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 4 de junho de 2019

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado METALLICA INDUSTRIAL S/

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério de lançamento: 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...

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III...

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito....

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Ao julgador administrativo, portanto, é vedado alterar o regime jurídico do lançamento, como pretende a Recorrente.

Apesar da admissibilidade de alteração do critério jurídico nas hipóteses contidas no artigo 149 do CTN, é ilegal a tentativa de alterar o enquadramento jurídico (erro de direito) via decisão administrativa no curso do processo administrativo federal não só em razão da atual interpretação do artigo 146 do CTN, mas também consoante o previsto no artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72<sup>250</sup> e artigo 53 da Lei 9.784/96<sup>251</sup>, os quais amparam o contribuinte com relação a ampla defesa, contraditório e vícios

<sup>250</sup> Artigo 59. São nulos: II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>251</sup> Artigo 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

dos atos administrativos.

Além do atual amparo pela corrente tradicional, também é preciso um olhar constitucional e sistêmico do artigo 146 do CTN conforme o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no caso concreto.

Todas essas reflexões sobre o arbitramento, a ficção, a presunção o erro de fato e de direito são de suma importância para a compreensão das metodologias e limites que a administração tributária dispõe para a constituição definitiva do crédito tributária e controle do critério jurídico adotado pela administração nas autuações fiscais, devendo este ser escorreito, evitando mutações ilegais ou transbordo de seus limites no transcurso do processo administrativo brasileiro, posto que garantir a constituição correta do crédito tributário representa um avanço social, cultural e político do assunto.

## CONCLUSÃO

Abordamos de maneira concisa a relevância do critério jurídico no lançamento de ofício feito pelas autoridades fiscais, através do auto de infração, bem como analisamos as principais deficiências, alterações legítimas e os limites do critério jurídico no curso do processo administrativo brasileiro.

Neste caminho, explicamos como o ato do lançamento é importante para a formalização e a constituição do crédito tributário, sendo este o momento que a autoridade administrativa edifica e fixa a sua interpretação adotada acerca dos dispositivos legais contidos na norma geral e abstrata, consolidando a sua interpretação através de uma norma individual e concreta que é o auto de infração, o qual ainda contém a penalidade aplicável ao contribuinte.

Abordamos a importância da autoridade fiscal seguir todos os critérios da regra matriz de incidência tributária e a fenomenologia da incidência como forma da autuação não restar maculada a vícios do ato administrativo como ilegalidades na constituição escoreta do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 146, que a alteração do critério jurídico, adotado no lançamento de ofício (auto de infração ou despachos decisórios), ou em virtude de decisão administrativa do órgão julgador, só poderá ocorrer para aquele contribuinte para fatos geradores posteriores àqueles já autuados.

Vimos também que os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional estabelecem e bem delimitam as hipóteses pelas quais o lançamento por ser revisto ou alterado, e dentre essas possibilidades, não há a situação que autorize a alteração da interpretação dada pelo agente fiscal quando da concretização do critério jurídico (qualificação jurídica dada aos fatos) na norma individual e concreta (auto de infração).

Essa questão é de fundamental importância, pois o contribuinte que recebeu uma autuação, por infração à ordem tributária, acredita que a autuação contenha todas as razões de fato e de direito, para que ele, sujeito passivo, possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Todavia, não é isso que ocorre no curso de algumas autuações fiscais municipais, estaduais e federais que permitem à autoridade fiscal modificar, melhorar os argumentos invocados ou a interpretação

adotada na acusação inaugural, sem que isso represente alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento original, possibilitando ao fisco, dentro da corrente tradicional, o fortalecimento da motivação do ato administrativo inaugural, para sustentar interpretação fiscalista e surpreender reiteradamente o contribuinte no curso do procedimento administrativo.

Em verdade, a corrente tradicional é importante e continua sendo relevante sua aplicabilidade, mas também é assertivo dizer que o ato administrativo individual e concreto do lançamento detém proteção total da confiança sendo proibido que nova interpretação de lançamento já consumado venha a repercutir seus efeitos a fatos passados, conforme doutrina tradicional e de envergadura liderada por Misabel de Abreu Machado Derzi, Humberto Ávila, Luis Eduardo Schoueri, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Thais de Laurentiis.

O Brasil busca respirar por efetivas mudanças e não parece ser admissível no sistema jurídico brasileiro a possibilidade de modificação dos critérios jurídicos com efeitos retroativos. Isto é, que determinada interpretação, dada em auto de infração, venha a ser aprimorada no curso do processo administrativo sob o manto da proteção do princípio da legalidade e moralidade administrativa, acabando por resultar em norma jurídica em sentido estrito com mesmo enquadramento legal, mas diferente no sentido daquela constante no lançamento original (auto de infração) com efeito retroativo.

Para tanto, a doutrina deve continuar investigando e expondo situações desse jaez como forma de demonstrar a relevância do viés conservador na interpretação do artigo 146 do CTN, em consonância com o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no lançamento via auto de infração.

Apesar dessa nova doutrina não ter efetivamente ainda permeado as decisões judiciais dos tribunais superiores, convém salientar que a nossa Carta fundamental garante o respeito irrestrito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Esses institutos garantem inalterabilidade às situações jurídicas constituídas. Inobstante a isso, há limites objetivos como, por exemplo, os artigos 145 e 149 do CTN, bem como limites de ordem temporal, diga-se, a decadência para

a constituição e a revisão do lançamento via auto de infração.

Tudo isso nos conduz à ideia de que a segurança jurídica desemboca na confiança que as pessoas devem ter no Direito”<sup>252</sup>, posto que todo indivíduo precisa de segurança para planejar e conduzir com responsabilidade e autonomia a sua vida, denotando o interesse dessa sociedade moderna pela interpretação do 146 do CTN, conforme o princípio da proteção da confiança legítima do administrado nas orientações emitidas pela administração tributária, adotando como valores supremos a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, bem como a ponderação dos interesses envolvidos para definir a permissividade da alteração do critério jurídico no caso concreto. “Em suma, o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito”<sup>253</sup>.

Enfim, o Constructivismo Lógico-Semântico tem a finalidade de mergulhar o operador do Direito no conhecimento científico em detrimento de uma compreensão superficial da experiência jurídica, utilizando-se de diversas ferramentas para a construção do discurso jurídico, como a filosofia da linguagem, a lógica alética e deontica, a semiótica, a teoria dos conjuntos, a teoria das relações, métodos interpretativos, o que permite “não só um exame analítico do discurso jurídico, decompondo-o e esquematizando-o formalmente, com o intuito de analisar as suas unidades normativas e os vínculos existentes entre si, mas também propiciam um exame hermenêutico do objeto, atento ao aspecto axiológico das prescrições jurídicas na regulação dos comportamentos humanos”<sup>254</sup>.

---

<sup>252</sup> CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Editora JusPODIVM Malheiros, 2021. p. 354.

<sup>253</sup> Ibid.

<sup>254</sup> PAULINO, Maria Angela Lopes. *A teoria das relações na compreensão do direito positivo*. Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014. v. I. p 375.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e compl. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Initia Vita, 2014.
- BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018.
- CAMARGO, Margarida Lacombe. “O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro”. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira de (Coord.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Edidotra Lumen Juris, 2009.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: JusPODIVM Malheiros, 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

- CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. v. III.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 109, 1998.
- COSTA, Alcides J. Da Teoria do Fato Gerador. In: *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2007.
- COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa. *Revista Justitia*, São Paulo, ano 51, jan./mar., 1989.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.
- DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro interpretada*. 19. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2017.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2021.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Editora Annablume, 2007.
- FREITAS, Vladimir Passos. *Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e Jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2020.
- GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, Consistência Legitimação. In: *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Editora Noeses, 2009.
- HILPINEN, Risto. On Practical Abduction. *Theoria*, v. 73, n. 3, p. 207-220, 2007.

IVO, Gabriel. *O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Constructivismo Lógico Semântico*. Vol. I. Capítulo II. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

LAURENTIIS, Thais de. *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária – Regime de Controle e Garantia do Contribuinte*. *Série Doutrina Tributária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2022. v. XLV.

LEÃO, Martha. “A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, 2018.

LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.

LUHMANN, Nikas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate. México: Universidad Iberoamericana, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. “A importância dos Tribunais Administrativos”. *Revista Eletrônica Constructivismo Lógico-Semântico e os Diálogos entre Teoria e Prática*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/importancia-dos-tribunais-administrativos-por-julio-maria-de-oliveira-e-renato-silveira/#:~:text=Assim%2C%20os%20Tribunais%20Administrativos%20s%C3%A3o, discuss%C3%A3o%20envolvendo%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de>. Acesso em: 12 jun. 2022.

PANDOLFO, Rafael. *Os precedentes e a nova LINDB: novo patamar de segurança jurídica no processo administrativo tributário. 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018.

PAULINO, Maria Angela Lopes. *A teoria das relações na compreensão do direito positivo*. Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *RDDT*, n. 145, out., 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Editota Saraiva Jur, 2021.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova. *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/91/edicao-1/prova>. Acesso em: 04 maio 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *RFDT*, p. 06-09, dez., 2003.

VOLI, Ugo. *Manual de Semiótica*. São Paulo: Loyola, 2015.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

ZOMER, Sílvia Regina. *A Constituição da Norma de Lançamento Tributário: Uma Análise Lógico-Semântica*. 2011. 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.