



Università
Ca' Foscari
Venezia



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral
do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

Mesa: Constructivismo Lógico–Semântico (22/04/2016)

Autor: Túlio Terceiro Neto Parente Miranda

Título: Limites à revisão do lançamento: uma reflexão sobre o “erro de fato”
e o “erro de direito”

1. Introdução

O Código Tributário Nacional (“CTN”), instituído pela Lei n. 5.172 de 1966, que foi recepcionada pela ordem jurídica vigente com natureza jurídica de Lei Complementar, ao traçar as normas gerais atinentes ao lançamento tributário, teria lá contemplado as circunstâncias em que ele poderia ser objeto de revisão.

A despeito do iminente cinquentenário do mencionado diploma normativo, a revisão do lançamento, apesar de não se tratar de categoria jurídica recente, mas, antes, de um elemento do direito há muito recorrente nos debates da comunidade jurídica, ainda é alvo de bastante dissenso no âmbito da doutrina e da jurisprudência, além de ter se revelado um objeto incompreendido e subvertido pelos legisladores, não havendo, pois, convergência quanto à delimitação do seu conceito, dos seus fins e confins. Além disso, tem-se arrastado, há décadas, uma discussão sobre a possibilidade da revisão do lançamento, levando em consideração a existência das categorias chamadas “erro de fato” e “erro de direito”.

Nessa perspectiva, o presente ensaio terá, como foco temático, o instituto jurídico da revisão do lançamento, abordando seu conceito, seu alcance e seus limites. Além disso, também serão objeto de investigação os ditos “erro de fato” e “erro de direito”, examinando o rigor conceitual das aludidas expressões, a possibilidade de diferenciá-los na qualidade de categorias autônomas, bem assim verificar se consubstanciam critérios aptos a interferir na revisão do lançamento.

Polissemia do signo lançamento

As palavras são prisões capazes de receber múltiplos conteúdos, revelando-se essencialmente deslocáveis e livres, como ensina Henri Bergson¹.

O termo “lançamento” não trilha caminho diferente. Assim como outros tantos conceitos no domínio jurídico, o lançamento pode ser visto sob pelo menos três facetas, que se revelam interdependentes²: (i) norma que regula o procedimento para a produção do ato; (ii) procedimento, entendido como sucessão de atos praticado pela autoridade competente, na forma da lei; e (iii) ato, como resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento.³

O Código Tributário Nacional (“CTN”), em seu artigo 142⁴, definiu o lançamento como procedimento, de competência privativa da autoridade administrativa, vocacionado a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, apurar o *quantum debeatur*, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, imputar a penalidade cabível.

Apesar de o legislador tê-lo definido como procedimento, o lançamento não revela uma vertente significativa unívoca, de modo que pode ostentar outras acepções, o que se percebe, inclusive, pela própria análise das dezenas de enunciados prescritivos do CTN em que o signo “lançamento” está contemplado.

Eurico de Santi, salientando que o termo “ato administrativo” incorre na ambiguidade processo/produto⁵, convencionou designar ato-fato

¹ Cf. BERGSON, Henri. *A evolução criadora*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.172.

² Cf. “Los tres conceptos (acción, procedimiento y norma procedimental) se asimilan hasta tal punto que casi son intercambiables. No obstante, conviene señalar que cada una de esas nociones subraya o enfatiza algún aspecto determinado. La palabra “acción” nos sugiere la idea de un fenómeno ya acabado, contemplado en su totalidad como una realidad producida. “Procedimiento” es una palabra que sugiere el conjunto de pasos necesarios para que pueda producirse la acción. Por último, la norma procedimental es la expresión lingüística de dicho procedimiento, su manifestación explícita por medio de palabras. (MORCHON, Gregorio Robles. *Teoría del derecho*. Madrid: Civitas, 1998. p. 242).

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 518.

⁴ “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.”

⁵ Cf “Deve-se distinguir, no lançamento, (a) o ato ou procedimento de criação normativa, atos e procedimento pelos quais é posta uma norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico e (b) a própria norma instituída por esse ato ou procedimento. O termo significa não só um ato ou procedimento determinado, mas também o produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento. (BORGES, Souto Maior *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Editora forense, 1981. p. 109).

administrativo para exprimir o exercício de competência pela autoridade administrativa, vale dizer, o ato de aplicação do direito; e ato-norma, o resultado desse ato de aplicação do direito, ou seja, a norma individual e concreta inserida pelo ato-fato⁶.

O mencionado autor preconiza que o “ato-norma administrativo” é composto do fato-evento e do fato-conduta, que, respectivamente, correspondem à motivação do ato administrativo e à relação jurídica constituída no conseqüente do ato-norma administrativa.

Tendo em vista que toda significação de um signo nasce de um contexto⁷, a acepção do termo “lançamento” será determinada em função do discurso em que esteja inserido, vale dizer, do vínculo que se estabelece com outros signos dentro de um dado enunciado.

No presente trabalho, daremos ênfase ao termo “lançamento” na acepção de ato administrativo, por meio do qual se insere uma norma jurídica individual e concreta, que tem, como antecedente, o relato do evento jurídico tributário, constituindo o fato jurídico tributário, e, como conseqüente, a relação jurídica tributária, formalizando o crédito tributário, dotando-o de liquidez e certeza.⁸

2. Lançamento como ato administrativo

Paulo de Barros Carvalho⁹ preconiza que “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 obrigacional¹⁰, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo,

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 97.

⁷ HJELMSLEV, Louis Trolle. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. São Paulo: Perspectiva, 1975, p. 50.
Cf. “Fala-se aqui de uma relatividade dos conceitos jurídicos. A ordem jurídica exige uma variação individualizante dos conceitos com vistas à sua adaptação ao sentido particular da determinação do Direito em concreto. (...) os conceitos recebem os seu conteúdo e seu o seu alcance do contexto em que, em cada caso, se inserem (...). Desta forma, a univocidade da linguagem jurídica tem de subordinar-se à relatividade material.” (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 312).

⁸ Entendemos que o surgimento da exigibilidade do crédito tributário não nasce com a edição do lançamento, mas com o transcurso do lapso temporal do vencimento da respectiva prestação tributária. Cf. Nesse sentido: VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão*. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. nota 03, p. 518.

¹⁰ Cf. “A relação jurídica tributária surge a partir do relato normativo da ocorrência social do *evento*, que a hipótese normativa qualifica como necessária e suficiente para autorizar o exercício de competência da autoridade legalmente eleita para criar a norma individual e concreta de lançamento, no ato de aplicação

a determinação no 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”.

O ato jurídico administrativo, de acordo com a doutrina tradicional, ostenta os seguintes elementos estruturais: (i) motivo; (ii) sujeito; (iii) forma; (iv) conteúdo; e (v) finalidade¹¹.

Os elementos dos atos jurídicos administrativos são preenchidos pelo lançamento, revelando-se da seguinte forma:

- (i) motivo: evento ocorrido no mundo fenomênico que satisfaz os critérios de identificação do acontecimento descrito na norma geral e abstrata e impõe a expedição do ato administrativo;
- (ii) sujeito: autoridade administrativa a quem é atribuído o mister de editar o lançamento;
- (iii) forma: modo determinado de manifestação, o trajeto procedimental, as nuances de estilo que o lançamento deve preencher;
- (iv) conteúdo: norma individual e concreta que é inserida por meio do lançamento; e
- (v) finalidade: propósito almejado por meio do lançamento, que é a formalização da relação jurídica tributária, tornando apto o direito de exigir o pagamento do correspondente crédito tributário.

O lançamento, enquanto ato que compete privativamente à autoridade administrativa, não comporta modalidades, revelando-se como tal aquele que, se e somente se, for produzido pela autoridade fiscal, que, constituindo o fato jurídico tributário, por imputação normativa, desencadeia a relação jurídica.

O chamado lançamento por homologação ou autolançamento, por não ser levado a efeito por autoridade administrativa, não pode ser entendido por lançamento¹². E não se alegue que a participação da autoridade administrativa mediante eventual homologação do pagamento demonstraria um *facere* estatal que representaria

do direito tributário material.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT. 2003, p. 88).

¹¹ Cf. MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹² Cf. Nesse sentido: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário*. In: BARRETO; Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 65. FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 137. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 527.

um lançamento, na medida em que o ato de homologação não constitui a obrigação tributária, mas, antes, cuida de extingui-la, desenlaçando o vínculo abstrato que unia o Estado credor e o sujeito passivo, certificando a quitação do débito.

Por sua vez, o chamado lançamento por declaração nada mais é que um lançamento propriamente dito, que pressupõe o fornecimento de informações por parte do contribuinte¹³.

Assim, o lançamento é espécie do gênero modalidades de formalização do crédito tributário, o qual tem como critério classificatório o agente que o realiza. Nessa senda, são espécies (i) o praticado pela autoridade administrativa; e (ii) o realizado por outros agentes. Esse último apresentaria como subespécies (ii.i) o praticado pelo particular¹⁴, chamado “lançamento por homologação” e (ii.ii) o realizado pelo poder Judiciário, ao constituir os créditos previdenciários, no âmbito das relações trabalhistas, nos termos do artigo 114 da Constituição Federal¹⁵.

Nessa perspectiva, adotaremos a expressão “lançamento tributário em sentido amplo” para exprimir a formalização do crédito tributário pela autoridade administrativa e por outros agentes, enquanto a expressão “lançamento tributário em sentido estrito” será empregada somente à formalização do crédito tributário formulado pela autoridade fiscal.

É de bom alvitre registrar que o lançamento é concluído quando da notificação regular ao sujeito passivo, oportunidade em que adquire a nota da definitividade¹⁶, visto que houve a individualização dos sujeitos da relação jurídica e a

¹³ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de, in op. cit. Nota 12, p. 65.

¹⁴ Cf. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o depósito realizado pelo contribuinte, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, também configura lançamento, constituindo o crédito tributário, *in verbis*: “(...) Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar. (...) (REsp 1351073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 13/05/2015).

¹⁵ Cf. “Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (...) VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;”

¹⁶ A circunstância de o lançamento de que tomou ciência o sujeito passivo ser passível de insurgência não o rebaixa à categoria de provisório, como se a norma individual e concreta inserida por meio do lançamento fosse apenas um esboço, um rascunho, um protótipo. Se assim fosse, inexistiria relação jurídica tributária, não havendo que se falar em devedor, credor, dever jurídico e crédito tributário. Sob essa perspectiva, o lançamento raramente seria definitivo, já que, após análise pelo Poder Judiciário, com a expedição de decisão passada em julgada, o ato poderia ser questionado por meio de ação rescisória, ou mesmo por *querela nullitatis*, quando eventualmente presentes os chamados vícios transrescisórios

determinação do crédito tributário, realizando o périplo exigido pelo artigo 142 do CTN¹⁷.

3. Alterabilidade do lançamento

O artigo 145 do CTN¹⁸ estabeleceu que, após a notificação do sujeito passivo, o lançamento somente poderá ser alterado nas hipóteses de (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo diploma.

O CTN utilizou o termo “alteração” para se referir a todas as modalidades de reapreciação do lançamento – tanto a de iniciativa do sujeito passivo, bem assim da Administração Tributária – empregando, todavia, o signo “revisão” apenas para aludir à modalidade de alteração do lançamento por iniciativa da autoridade administrativa.

Genericamente, os atos administrativos sempre foram passíveis de alteração mediante o recurso da revogação e da anulação¹⁹.

A revogação consiste no desfazimento do ato administrativo, total (ab-rogação) ou parcial (derrogação), por motivos de conveniência ou oportunidade, levado a efeito pela própria Administração Pública. A anulação, por sua vez, é a desconstituição do ato administrativo, em razão de vício de ilegalidade, por meio de controle realizado por parte da Administração ou do Poder Judiciário²⁰.

¹⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 319-321; VIEIRA, Maria Leonor Leite. op cit. nota 8, p. 36; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 788; FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 116.

¹⁸ 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.

¹⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op cit. nota 17, p. 809; BORGES, José Souto Maior. Op cit. nota 05, p. 299.

²⁰ Cf “Reveste o ato administrativo uma presunção de validade (...) Presume-se, então, uma vez aperfeiçoado, a validade do ato administrativo, até prova em contrário e, enquanto não for anulado, o ato deve produzir efeitos aos quais está preordenado, mesmo que viciado ou inválido. (...) E, quando se identifica a validade como sendo modo de existir das normas jurídicas, será válida, sempre, a norma jurídica, geral ou individual, mesmo que o conteúdo da norma individual não corresponda ao conteúdo prescrito pela norma geral. (...) Enquanto o ato administrativo “ilegal” não for anulado, será sem contradição alguma, válido e eventualmente eficaz. Esse ato será válido, se não for anulado por outro ato praticado pelo órgão competente para a anulação. Nesse sentido, o ato administrativo havido como “ilegal” não será nulo *ab initio* ou inexistente (inválido), mas apenas anulável, conforme dispuser a lei. Consequentemente, o lançamento, enquanto não substituído por outro ato administrativo que o anule ou modifique, será sempre válido (existente).” (BORGES, José Souto Maior. Op cit. nota 05, p. 283/284).

Como a revogação, todavia, é arrimada em razões de conveniência e oportunidade da Administração, tem sua aplicabilidade restrita ao âmbito dos atos administrativos marcados pela discricionariedade, razão por que sendo, pois, o lançamento ato administrativo vinculado, nos termos do artigo 142, do CTN, não é susceptível de ser revogado²¹.

Nessa perspectiva, a anulação do lançamento é a decretação da sua invalidade, por ostentar um vício, um defeito, uma falha. Ou seja, na lição de Seabra Fagundes²², é a invalidação do ato administrativo por ilegitimidade.

Tendo em vista que o cerne do presente artigo é a revisão do lançamento, as digressões lançadas serão voltadas para o mencionado instituto.

3.1. Revisão do lançamento.

O CTN trouxe a revisão como hipótese de reapreciação do lançamento tributário, a qual consiste na prerrogativa de que é titular a autoridade administrativa, para, desconstituindo o lançamento revisto, no todo ou em parte, expedir novo ato administrativo do lançamento, nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN²³.

²¹ Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p 243; DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. nota 17, p.809; BORGES, José Souto Maior. Op cit. nota 05, p. 299; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit. nota 06, p. 254.

²² FAGUNDES, M. Seabra. *Revogação e anulamento de ato administrativo*. RDA, v. II, fasc. 2, p. 482.

²³ 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.

Sobre o assunto, eis o que preconizou Rubens Gomes de Sousa²⁴:

“Um problema muito importante na prática é o que se refere à revisão do lançamento, isto é, a possibilidade de ser feito novo lançamento em substituição do anterior, ou um lançamento complementar do anterior (...)”

Eurico de Santi²⁵, ao abordar a revisão do lançamento, asseverou o seguinte:

“Nesse caso, a revisão consiste, juridicamente, em novo lançamento e, por consequência, novo crédito tributário. Mas a revisão pode significar também o procedimento de produção de norma substitutiva, regulado pela norma geral e abstrata de competência administrativa que delinea sua produção. Nesse plano, a norma definidora da competência administrativa para o exercício da revisão pressupõe em sua hipótese a existência jurídica de ato-norma administrativo passível de ser objeto de revisão e, além disso, o acontecimento de pelo menos uma das circunstâncias tipificadas nos incisos III, IV, V, VI, VII, VIII e IX do art. 149 do CTN, que, configuradas, implicam o consequente normativo dessa regra: o dever de realizar novo lançamento (...) Assim, a denominada revisão constitui novo ato-norma administrativo que instala, com a devida notificação, nova constituição do crédito, atendendo à hipótese prevista no artigo 174 do CTN, funcionando como *dies a quo* do prazo prescricional.”

Ressaltamos, que a revisão somente se opera nos casos do inciso III, IV, V, VI, VII, VIII e IX do artigo 149 do CTN²⁶, visto que as hipóteses dos incisos I e II constituem campo de atuação apenas para a prática do lançamento de ofício, não viabilizando, contudo, a expedição de ato administrativo revisor.

Percebe-se, portanto, que a Administração Tributária não detém carta de alforria para proceder à revisão do lançamento, visto que as hipóteses que a viabilizam são aquelas mencionadas do artigo 149 do CTN, que correspondem aos casos de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, e às circunstâncias em que o vício que inquina o ato administrativo decorre de omissão, dolo, fraude ou culpa do contribuinte ou de terceiro que com ele possua vínculo²⁷.

²⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Edições Financeiras, 1964, p. 82.

²⁵ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit. nota 12, p. 68/69.

²⁶ Cf. Idem, p. 69.

²⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op cit. nota 17, p. 811.

O CTN, em seu artigo 146, também proibiu que a autoridade administrativa, nos lançamentos por ela já realizados, promova mudança de critério jurídico, correspondente à adoção de um novo padrão de interpretação normativa por parte da Administração Tributária²⁸.

Digno de nota que, uma vez identificada uma das hipóteses que autorizam a revisão do lançamento no âmbito recursal, seja por meio de recurso de ofício, seja por meio de insurgência por parte do sujeito passivo, os autos do processo administrativo fiscal deverão retornar à autoridade administrativa *a quo*, para que lá seja promovido o ato de revisão, expedindo-se novo lançamento, com a consequente promoção da notificação, a fim de que o administrado possa exercer o seu direito de defesa em sua plenitude.

Nota-se, dessa forma, que, sendo o lançamento viciado, descumprindo pressupostos e requisitos veiculados por normas abstratas aplicáveis à espécie, o ato administrativo deverá, invariavelmente, ser anulado, salvo nas hipóteses de fato desconhecido ou de fato cuja prova não foi possível produzir no lançamento anterior, e nos casos em que o vício existente seja proveniente de malícia ou culpa do sujeito passivo da obrigação tributária.

3.1.1. Considerações sobre o “erro de fato” e “erro de direito”

Há muito, vem se discutindo, na doutrina e jurisprudência, inclusive, em algumas circunstâncias antes mesmo da edição do CTN, as consequências jurídicas que sofreriam os lançamentos, em face da presença dos chamados “erro de fato” e “erro de direito”.

O tema já era alvo de divergência no âmbito do Supremo Tribunal Federal²⁹ em meados do século passado. Em 1958, em acórdão proferido no

²⁸ Cf. Alberto Xavier assevera que a mudança de critério jurídico constitui a modificação no modelo de interpretação da norma, mas ressalta que se trata de uma mudança de natureza geral, que se aplica, não a um caso específico, mas a uma multiplicidade indeterminada de casos regulados pela norma alvo de nova interpretação. (XAVIER, Alberto. Op. cit. nota 21, p. 259/260).

²⁹ “LANCAMENTO FISCAL. PENSÃO. NÃO É LICITO AO FISCO REVER O LANCAMENTO FISCAL COM BASE EM MUDANÇA DE CRITÉRIO, MAS, SÓ COM FUNDAMENTO E ERRO DE FATO. (...) Quando há erro de fato no lançamento anteriormente procedido, cabe, sem dúvida, dentro do quinquênio legal, revisão do cálculo, cujas bases são falsas ou inçadas de erro material. Quando há erro de direito, como, a na espécie, se pretende tenha ocorrido, falta à revisão resquíio de legalidade. (...)”
(RE 37141, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/1958, DJ 02-10-1958 PP-15173 EMENT VOL-00359-02 PP-00674)

“A REVISÃO PARA A COBRANÇA SUPLEMENTAR DE TRIBUTO SÓ SE JUSTIFICA EM CASO DE ERRO DE FATO OU DE DIREITO NO LANCAMENTO FISCAL ANTERIOR. A SIMPLES MUDANÇA DE CRITÉRIO ADMINISTRATIVO NÃO A AUTORIZA.”

Recurso Extraordinário n. 37.141, ao abordar a possibilidade de o Fisco rever o lançamento, decidiu-se que a existência de erro de fato viabilizaria a sua alteração, vedando-a na hipótese de erro de direito. Por sua vez, o mesmo Pretório Excelso, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 38.164, em 1959, firmou convicção no sentido de que ambos, o erro de fato e o erro de direito, autorizariam a revisão do lançamento tributário.

Rubens Gomes de Sousa³⁰, em seus “Estudos de Direito Tributário”, datados de 1950, precedendo, portanto, a edição do CTN, também tratou do assunto, como abaixo é demonstrado:

“(…) Todavia, mesmo dentro do pressuposto que acaba de ser enunciado, uma exceção ao princípio do efeito vinculativo do lançamento deve ser admitida, nos casos de lançamento viciados por erro da administração fiscal: o escopo dessa exceção deve, entretanto, ser limitado às hipóteses de erro de fato, com exclusão, portanto, das de erro de direito.(…)”.

Embora o tema ainda seja alvo de renitentes discussões, preponderou, na comunidade jurídica³¹, a tese de que, quando eivado de erro de fato, o lançamento seria passível de revisão, enquanto que, quando eivado de erro de direito, deveria ser anulado, não sendo suscetível de ato revisional.

Erro de fato, na visão de Paulo Barros Carvalho³², “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”.

Eurico de Santi³³, por sua vez, preconiza que o erro de fato é a circunstância jurídica delineada pela inadequação do “conceito do fato” ao estado das

(RE 38164, Relator(a): Min. HENRIQUE D'AVILLA - CONVOCADO, Primeira Turma, julgado em 14/05/1959, DJ 20-08-1959 PP-10762 EMENT VOL-00397-02 PP-00752)

³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 1950, p. 235.

Cf. No mesmo sentido: “(…) Todavia, mesmo dentro do pressuposto que acaba de ser enunciado, uma exceção ao princípio do efeito vinculativo do lançamento de ser admitida, nos casos de lançamento viciado por erro da administração fiscal: o escopo dessa exceção, deve, entretanto, ser limitado às hipóteses de erro de fato, com exclusão, portanto, das de erro de direito. (...)” (CANTO, Gilberto Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba. 1964, Vol. I, pp. 176 e segs.).

³¹ Por todos nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 397 e 398; DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. nota 17, p. 811.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Op Cit. nota 17, p. 324.

³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. Cit. nota 06, p. 263.

coisas (fato concreto), verificado por meio de prova juridicamente válida para configuração desse efeito.

O erro de fato, nessa perspectiva, consistiria no descompasso entre o enunciado denotativo contido no antecedente da norma individual e concreta e o enunciado probatório, por intermédio do qual as coisas, os acontecimentos ocorridos na vida real ingressam no mundo jurídico. Assim, a única forma de se ter acesso, no domínio jurídico, aos acontecimentos que ocorreram no mundo fenomênico é, pois, por intermédio das provas³⁴.

Por sua vez, o erro de direito, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho³⁵, é aquele “decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada”.

Na visão do professor Paulo de Barros Carvalho³⁶, o erro de direito se caracterizaria por descompassos de linguagens envolvendo duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta ou individual e abstrata, e outra, também necessariamente, geral e abstrata.

Contudo, há um entrave conceitual que nos impossibilita de separar o erro de fato do erro de direito, como se “fato” e “direito” representassem campos paralelos, mundos que não se cruzam. Isso, porque, na verdade, um e outro são aspectos de uma mesma realidade, qual seja, a realidade normativa³⁷.

O fato que apresenta relevância para o direito somente é aquele juridicamente qualificado, ou seja, o fato jurídico, aquele que, no dizer do mestre

³⁴ Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova no direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 328.

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 708.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. nota 17, p. 326.

³⁷ Cf. “El problema de los hechos y el problema del derecho es el resultado de un verdadero paralogismo procesal que há ocasionado verdaderas desviaciones patológicas de orden teórico” (FERNÁNDEZ, Sergi Guasch. *El hecho y el derecho en la casación civil*. Barcelona: J.M. Bosch, 1998, p. 178).

Cf. Karl Larenz, a despeito de ter proposto uma distinção entre questão de fato e questão de direito, lança dúvida quanto à possibilidade de diferenciá-los. “Só a primeira vista parece a distinção não ser problemática. De facto é em grande medida discutível se e de que modo ela pode ser feita. (...) Nalguns casos, porém, a questão de fato e a questão de direito estão tão próximas entre si que não é possível, na prática, levar a cabo a sua separação.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, pp. 434/435).

pernambucano Lourival Vilanova³⁸, ingressou no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese, qualificadora normativa do fático.

Nesse esteio, Pontes de Miranda³⁹ asseverava que "os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam".

O erro de fato, então, enquanto pretendida categoria apta a interferir nas relações jurídicas, pertenceria ao mundo do direito, de modo que o erro de fato constituiria, pois, também, erro de direito, porquanto presente na realidade jurídica⁴⁰.

Sob outra perspectiva, merece ressaltar que as relações jurídicas contempladas no consequente normativo, que se instauram com o surgimento do fato jurídico tributário, também consubstanciam fatos⁴¹, na medida em que se manifestam

³⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 53.

Cf. "A causalidade jurídica passa-se no plano fático, normativamente qualificado. Sem norma que incide num fato, temporalmente marcado, o fato não se torna jurídico: não produz efeitos." (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª Ed – São Paulo: Noeses, 2015, p. 48)

³⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo I. 4ª Ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 1983, p.6.

⁴⁰ Cf. "El progreso científico en el deslinde de la cuestión de hecho e la cuestión de derecho demostró por cierto la de defectuosidad lógica del término "cuestión de hecho". (HENKE, Horst-Erberhard. *La cuestión de hecho. El concepto indeterminado en el derecho civil y su casacionabilidad*. Buenos Aires: Edições Jurídicas Europa-América, 1979, p. 208).

⁴¹ Cf. "los objetos de la experiencia son *aquello acerca de lo que* hacemos afirmaciones o *de lo que* enunciamos algo: *aquello que* afirmamos de los objetos, es un hecho cuando tal afirmación está justificada. Los hechos tienen, pues, un *status* distinto que los objetos. (...) Con los objetos hago experiencias, los hechos los afirmo; no puedo experimentar hechos ni afirmar objetos (o experiencias con los objetos). Al afirmar un hecho me puedo basar em experiencia y referirme a objetos. " (HABERMAS, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Tradução de Roberto Jiménez Redondo. 3ª Ed. Madrid: Cátedra, 1997, p.117).

"A mi parecer, dificilmente se puede discutir el argumento de Strawson acerca de que *el hecho de que César fuera asesinado en el Senado* no sea idéntico al *suceso* que tuvo lugar en el año 44 a.C. y del cual se tuvo *experiencia*. *El hecho de que....*, que se puede afirmar y negar em el discurso, no es algo em el *mundo de la experiencia*." (APEL, Karl-Otto. *Teoría de la verdad y ética del discurso*. Tradução de Roberto Smilg. Barcelona: Caidós, 1991, p.88).

"O fato não é algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade" (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 253).

por meio de enunciados linguísticos, condicionados por dadas circunstâncias de espaço e tempo⁴².

Paulo de Barros Carvalho⁴³, ao tratar das relações jurídicas, preconizou o seguinte:

“Eis que o nascimento dos direitos e deveres subjetivos no texto da relação jurídica também se manifesta por um fato, instaurando-se mediante a formação de um enunciado linguístico, protocolar e denotativo. (...) Quando se diz que, ocorrido o fato, nasce a relação jurídica, estamos lidando com o acontecimento de dois fatos: do fato-causa (fato jurídico) e do fato-efeito (relação jurídica). (...) Agora a demonstração ad rem de que a relação jurídica é um fato e de que tal fato se configura como um enunciado de linguagem, pode ser obtida pensando numa relação objetiva qualquer, inserida no mundo jurídico por meio de uma sentença judicial. (...) É com a edição da norma individual e concreta que os enunciados factuais vão surgir para os domínios do direito, compondo aquele território que dissemos ser da “facticidade jurídica”. Nele, teremos fatos jurídicos *stricto sensu* e fatos jurídicos relacionais (as relações jurídicas).”.

Constata-se, portanto, que a edição da norma individual e concreta constitui o fato jurídico, fazendo surgir, por imputação normativa, outro enunciado factual, que corresponde à relação jurídica. Trata-se, pois, de um fato (fato jurídico em sentido estrito) que suscita outro fato (fato jurídico relacional), promovendo, por meio desse vínculo factual, o movimento das engrenagens do sistema do direito, visando a alterar a realidade social.

⁴² Cf “O “evento”, assim, serve o “motivo” que determina a produção do ato administrativo de “lançamento”, que trará os dois fatos (antecedente e consequente).” (TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. Nota 10, p.88).

“(...) chamemos causalidade interna aos vínculos que o sistema de normas estabelece entre os fatos (fatos-eventos e fatos-conduta). (...) Positivar-se é factualizar-se: é a conjunção norma/fato.” (VILANOVA, Lourival. Op. Cit. Nota 40, pp. 17/99).

“Fato-conduta é a proposição prescritiva que estipula a relação tributária entre determinado sujeito ativo e determinado sujeito passivo, quantificando o montante do tributo devido. Como a linguagem prescritiva visa a alterar condutas, o fato-conduta volta-se para o futuro, pois só a conduta futura é passível de alteração.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 891 e 892).

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. nota 17, p. 201.

O professor português Castanheira Neves⁴⁴ abordou a distinção entre as chamadas “questão-de-fato” e “questão-de-direito”. Fê-lo da seguinte forma:

“Ao considerar-se a questão-de-fato; ao considerar-se a questão-de-direito não se pode prescindir-se da solidária influência da questão-de-fato. Ou numa formulação bem mais expressiva: “para dizer a verdade o “puro fato” e o “puro direito” não se encontram nunca na vida jurídica: o facto não tem existência senão a partir do mundo em que se torna matéria de aplicação do direito, o direito não tem interesse senão no momento em que se trata de aplicar o facto; pelo que, quando o jurista pensa facto, pensa-o como matéria do direito, quando pensa direito, pensa como forma destinada ao facto. (...) Não é “direito” que se distingue de “o facto”, pois o direito é a síntese normativo-material em que o “facto” é também elemento, aquela síntese que justamente a distinção problemática criticamente prepara e fundamenta”.

Percebe-se, portanto, que, sob uma perspectiva jurídica, não é possível cindir o “direito” do “fato” e vice-versa, porquanto os fatos que merecem os auspícios do direito são aqueles juridicizados, erigidos, pois, à categoria dos fatos jurídicos, ou seja, os “fatos do direito”; o direito, por outro lado, somente se manifesta, alcançando seus desígnios, ferindo a realidade social, por meio de enunciados factuais, a partir da constituição do fato jurídico em sentido estrito⁴⁵, que faz surgir o fato jurídico relacional.

É digno de nota que nenhum enunciado prescritivo do CTN contempla a distinção entre erro de fato e erro de direito, tampouco possibilita a revisão

⁴⁴ NEVES, Antônio Castanheira neves. *Questão-de-fato – questão-de-direito – ou o problema metodológico da juridicidade (ensaio de uma reposição crítica)*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967, pp. 55/56; p. 586.

Cf. “a distinção entre direito e o fato não é realizável, porque só é relevante o fato – qualquer fato natural – enquanto juridicamente qualificado, ou seja, enquanto corresponde ao conceito do fato jurídico, algo inteiramente diverso do fato natural “bruto”. (...) Por isso, averbou-se elegantemente que, ao considerar-se a questão de fato, está presente e relevante questão de direito; ao considerar-se a questão de direito não pode prescindir-se da solidária influência da questão de fato. Há, pois, nesse sentido, não só uma solidariedade, mas também uma indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito. E, se todo fato, juridicamente considerado, não pode ser havido senão como fato jurídico, o problema da distinção entre questão de fato e a questão de direito não passaria de um falso problema. (...) Pressuposto um fato desprovido de qualificação jurídica, ele corresponderia a algo juridicamente irrelevante.”(BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. nota 05, pp.307-309).

⁴⁵ A expressão “fato jurídico em sentido estrito” é utilizada na acepção de enunciado veiculado no antecedente de norma individual e concreta, e não no sentido empregado por Pontes de Miranda na sua teoria do fato jurídico, em que fatos jurídicos *stricto sensu* são “fatos que entram no mundo jurídico, sem que haja, na composição deles, ato humano, ainda que, antes da entrada deles no mundo jurídico o tenha havido”. (DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes. *Tratado de Direito Privado*, tomo II. 1ª Ed. Campinas: Bookseller, 2000, p. 225).

do lançamento quando verificado um ou outro⁴⁶. O que o inciso VIII do artigo 149 do referido Código autoriza é a revisão, na hipótese fato novo ou de fato que não tenha sido possível provar no lançamento anterior⁴⁷.

Assim, à Administração Tributária somente é concedido do poder de rever lançamento, no caso de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, ou nas hipóteses em que o defeito que macula o ato administrativo seja proveniente de ardil ou culpa do sujeito passivo ou de terceiro que com este possua vínculo.

Dessa forma, sob o enfoque do direito tributário, o erro de fato e o erro de direito não se revelam como critérios legítimos para se verificar se determinado lançamento é passível ou não de revisão.

4. Conclusão

A Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea “b”, outorgou à União a prerrogativa de, por meio de Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Essas regras gerais – levando-se em consideração a imensa dimensão territorial do Brasil, assim como a multiplicidade de entidades federativas existentes no país - constituem, pois, um mecanismo vocacionado a proteger o Pacto Federativo, porquanto uniformizam a legislação em âmbito nacional, evitando uma desarmonia entre as normas tributárias da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

⁴⁶ Cf. “É certo que o C.T.N., em nenhum dos seus dispositivos, acolhe a suposta distinção entre erro de direito e erro de fato. Por isso, só merece os devidos encômios. Esquivou-se de uma incorrectão técnica legislativa. Não se afirma que esteja tecnicamente correto o C.T.N., porque repudia a distinção entre erro de fato e erro de direito. Em verdade, a sua precisão técnica resulta da conclusão doutrinária de que não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito.” (BORGES, José Souto Maior Borges, in op. cit. 05, p. 316)

⁴⁷ Cf. XAVIER, Alberto, op. cit. nota 21, p. 255.

É de bom alvitre registrar que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1.130.545, sob o rito do Recurso Repetitivo, consagrado pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, embora tenha utilizado a expressão “erro de fato”, firmou a convicção de que a revisão do lançamento, com amparo no inciso VIII, do artigo 149, do CTN, exige o desconhecimento da existência do acontecimento ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário, *in verbis*: “(...) 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. 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. (...)” (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011)

O CTN, ao traçar os parâmetros normativos de ordem genérica que deverão ser observados pelo legislador tributário ordinário, no seu artigo 149, delimitou as hipóteses em que a Administração Tributária pode rever lançamento, as quais correspondem, em síntese, aos casos de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e às circunstâncias em que o defeito que vicia o ato administrativo seja decorrente de conduta culposa ou capciosa do sujeito passivo.

Não havendo, portanto, menção, no art. 149 do CTN, aos exaustivamente mencionados "erro de fato" e "erro de direito", proscree-se à Administração deles se utilizar para fazer a releitura do lançamento.

Outrossim, os dois institutos - "erro de fato" e "erro de direito" - estão imbricados. O "fato" e o "direito" são facetas normativas indissociáveis, que se implicam reciprocamente, na medida em que os fatos que apresentam relevância para o direito são aqueles que integram o sistema jurídico, ou seja, os "fatos do direito"; o direito, por outro lado, somente se exterioriza por meio de enunciados factuais: o surgimento do fato jurídico em sentido estrito, construído por meio da edição de norma individual e concreta, irrompe o fato jurídico relacional veiculado no respectivo consequente normativo.

Desse modo, os legisladores ordinários, ao disciplinar o processo administrativo fiscal nos respectivos territórios, devem, sob pena de violar o artigo 146, inciso III, alínea "b", da CF, atuar dentro dos lindes fixados pelo CTN, de sorte que lhes é vedado expandir o rol de hipóteses de cabimento da revisão do lançamento, para, após a notificação do sujeito passivo da obrigação tributária, corrigir o chamado erro de fato, alterar a sua motivação, assim como alterar elementos da relação jurídica.

Assim, o lançamento viciado, que foi expedido em descompasso com pressupostos e requisitos veiculados por normas abstratas aplicáveis à espécie, salvo nas aludidas circunstâncias do artigo 149 do CTN, deverá ser anulado, não cabendo à Administração emendar ato administrativo ilegítimo.

Bibliografia

APEL, Karl-Otto. *Teoría de la verdad y ética del discurso*. Tradução de Roberto Smilg. Barcelona: Caidós, 1991;

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Editora forense, 1981;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013;

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013;

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

CANTO, Gilberto Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba. 1964;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009;

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010;

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001;

FAGUNDES, M. Seabra. *Revogação e anulamento de ato administrativo*. RDA, v. II, fasc. 2, 1946;

FERNÁNDEZ, Sergi Guasch. *El hecho y el derecho en la casación civil*, Barcelona: J.M. Bosch, 1998;

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003;

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1998;

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

HABERMAS, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Tradução de Roberto Jiménez Redondo. 3ª Ed. Madrid: Cátedra, 1997;

HENKE, Horst-Erberhard. *La cuestión de hecho. El concepto indeterminado en el derecho civil y su casacionabilidad*. Buenos Aires: Edições Jurídicas Europa-América, 1979;

HJELMSLEV, Louis Trolle. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. São Paulo: Perspectiva, 1975;

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006;

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012;

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998;

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo I. 4ª Ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 1983;

_____. *Tratado de Direito Privado*, tomo II. 1ª Ed. Campinas: Bookseller, 2000;

MORCHON, Gregorio Robles. *Teoría del derecho*. Madrid: Civitas, 1998;

NEVES, Antônio Castanheira neves. *Questão-de-fato – questão-de-direito – ou o problema metodológico da juridicidade (ensaio de uma reposição crítica)*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967;

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001;

_____. *Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário*. In: BARRETO; Aires Fernandino; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004;

_____. *Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos de (Coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 527;

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Edições Financeiras, 1960;

_____. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 1950;

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012;

_____. *Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão*. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010;

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011;

_____. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT. 2003;

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da exigibilidade do credito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997;

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010;

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: IBET, 2003;

_____. *Causalidade e relação no direito*. 5ª Ed – São Paulo: Noeses, 2015;

XAVIER, Alberto. *Do lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.