

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**  
*Revisão e seus efeitos*



**MARINA VIEIRA DE FIGUEIREDO**

Mestre e doutoranda em direito tributário pela PUC/  
SP. Professora dos cursos de especialização em direito  
tributário do IBET Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários e da COGEAE-PUC/SP. Advogada.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**  
*Revisão e seus efeitos*

**São Paulo**

**2014**

Copyright © 2014 By Editora Noeses  
Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho  
Coordenação editorial: Alessandra Arruda  
Revisão: Semíramis Oliveira  
Capa: Ney Faustini  
Produção editorial/arte: Denise Dearo

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

---

**F4393** Figueiredo, Marina Vieira de.  
Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos / Marina Vieira de  
Figueiredo. – São Paulo : Noeses, 2014.

Inclui bibliografia. 311 p.

1. Direito Tributário. Tributário. I. Título.

CDU 340

---

2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
[www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br)

*À minha família, em especial ao meu pai,  
que não está mais conosco, mas vive em  
nossa memória.*

*A todos que, de alguma forma,  
contribuíram para a realização deste  
trabalho.*

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
C/C	Combinado com
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário de Justiça da União
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

# SUMÁRIO

<b>PREFÁCIO</b> .....	<b>XVII</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>XXI</b>
O direito positivo enquanto conjunto de normas jurídicas	XXII
Nosso objeto de estudos: normas que disciplinam a re- visibilidade do lançamento.....	XXIV
O enfoque teórico.....	XXVI
O método .....	XXVII
Plano da exposição .....	XXIX

## CAPÍTULO I

### NORMAS JURÍDICAS: CONCEITO E ESTRUTURA

<b>1.1. Definição do conceito de norma jurídica</b> .....	<b>2</b>
1.1.1. O que é uma norma? .....	2
1.1.2. O que qualifica uma norma como jurídica? .....	3
1.1.2.1. As acepções em que o termo “jurídico” pode ser empregado .....	3
1.1.2.2. Os requisitos eleitos pela doutrina para qualificar uma norma como jurídica ...	4
1.1.2.3. Nossa posição: norma jurídica é aque- la que pode ser aplicada com o uso da força.....	8

1.1.2.4. A necessária publicidade para que a norma possa ser considerada como elemento integrante do sistema jurídico..	12
<b>1.2. Estrutura das normas jurídicas: norma primária + norma secundária.....</b>	<b>13</b>
<b>1.3. Normas jurídicas: abstração e concretude X generalidade e individualidade.....</b>	<b>20</b>
<b>1.4. Validade das normas jurídicas.....</b>	<b>22</b>
1.4.1. Teorias sobre a validade .....	22
1.4.2. Teorias sobre a validade e o sistema dos observadores e dos participantes.....	26
1.4.3. Nosso posicionamento: validade como relação de compatibilidade ou incompatibilidade da norma inferior com a norma de competência..	28

## **CAPÍTULO II**

### **O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO**

<b>2.1. Dinâmica jurídica: a movimentação das estruturas normativas.....</b>	<b>36</b>
<b>2.2. Incidência normativa.....</b>	<b>40</b>
2.2.1. Teorias sobre a incidência .....	42
2.2.1.1. Incidência como operação automática e infalível .....	42
2.2.1.2. Incidência como fenômeno que depende da ação humana .....	44
2.2.2. Considerações sobre as teorias a respeito da incidência .....	47
<b>2.3. O posicionamento adotado nesta obra: incidência e aplicação são conceitos sinônimos.....</b>	<b>49</b>
<b>2.4. Fenomenologia da incidência/aplicação das normas..</b>	<b>53</b>
<b>2.5. A incidência e as normas de competência.....</b>	<b>56</b>



**CAPÍTULO III**  
**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

<b>3.1. A ambiguidade do termo “lançamento” .....</b>	<b>65</b>
<b>3.2. A definição do conceito de lançamento pelo Código Tributário Nacional .....</b>	<b>67</b>
<b>3.3. A definição do conceito de lançamento pela doutrina em face das disposições do Código Tributário Nacional.....</b>	<b>68</b>
3.3.1. O que é? Ato ou procedimento .....	68
3.3.2. Quem é competente para efetuar o lançamento? Apenas a autoridade administrativa? .....	72
3.3.3. Qual a finalidade do lançamento?.....	79
<b>3.4. Nossa definição do conceito de lançamento .....</b>	<b>81</b>
3.4.1. Lançamento como ato administrativo.....	83
3.4.1.1. A relação indissociável entre ato, procedimento e norma .....	83
3.4.1.2. Ato como norma geral e concreta que introduz outra regra no sistema .....	86
3.4.1.3. A qualificação do ato como “administrativo” .....	89
3.4.2. Lançamento como ato privativo da Autoridade Administrativa.....	93
3.4.3. Lançamento como ato destinado a constituir o crédito tributário.....	95
3.4.3.1. Crédito tributário como elemento indissociável da obrigação .....	95
3.4.3.2. Crédito tributário e as relações jurídicas decorrentes da aplicação das normas secundárias .....	98
3.4.3.3. Eficácia constitutiva do lançamento....	100

3.4.4. Síntese da definição do conceito de lançamento	102
<b>3.5. Lançamento e teoria dos atos administrativos.....</b>	<b>103</b>

## **CAPÍTULO IV**

### **REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

<b>4.1. Introdução.....</b>	<b>108</b>
<b>4.2. Revisão X Alteração: imprecisão terminológica .....</b>	<b>109</b>
<b>4.3. Revisão: procedimento ou ato?.....</b>	<b>111</b>
<b>4.4. A partir de que momento é possível a revisão do lançamento?.....</b>	<b>113</b>
4.4.1. A dicotomia lançamento provisório X lançamento definitivo .....	113
4.4.2. Lançamento definitivo: elementos constitutivos.	122
<b>4.5. O que motiva a revisão do lançamento.....</b>	<b>126</b>
4.5.1. Os vícios a que estão sujeitas as normas jurídicas.	133
4.5.1.1. Vícios quanto ao sujeito (requisito subjetivo).....	134
4.5.1.1.1. Capacidade da pessoa política e competência do órgão ou do terceiro responsável pela prática do ato.....	135
4.5.1.1.2. Competência e legitimidade do agente público .....	139
4.5.1.1.3. O exercício da competência e os impedimentos de caráter especial .....	142
4.5.1.1.4. Exemplos de vícios subjetivos no lançamento tributário .....	143
4.5.1.1.4.1. Lançamento realizado por auditor	

## LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: REVISÃO E SEUS EFEITOS

	fiscal lotado em jurisdição diversa do domicílio do su- jeito passivo .....	144
4.5.1.1.4.2.	Lançamento rea- lizado por agente público no exer- cício de função jul- gadora .....	145
4.5.1.2.	Vícios quanto ao procedimento (requi- sito procedimental) .....	147
4.5.1.2.1.	A legislação que disciplina o procedimento de fiscalização e sua aplicação retroativa .....	149
4.5.1.2.2.	Exemplos de vícios procedi- mentais no lançamento tribu- tário .....	153
4.5.1.2.2.1.	Ausência de Man- dado de Procedi- mento Fiscal – MPF .....	153
4.5.1.2.2.2.	Falta de intima- ção dos titulares de conta conjunta para comprovação de origem dos de- pósitos .....	157
4.5.1.3.	Vícios quanto ao local (requisito espa- cial) .....	159
4.5.1.3.1.	Exemplo de vício espacial no lançamento tributário: lança- mento formalizado fora do es- tabelecimento do contribuinte	161
4.5.1.4.	Vícios quanto ao tempo (requisito temporal) .....	162

4.5.1.4.1. Requisito temporal no lançamento: prazos de decadência estabelecidos no Código Tributário Nacional .....	162
4.5.1.4.2. Os prazos de decadência e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: a superação da tese dos 10 (dez) anos para constituição do crédito tributário pelo Fisco....	167
4.5.1.4.3. Vícios temporais no lançamento: exemplos de inobservância dos prazos de decadência .....	170
4.5.1.5. Vícios quanto à matéria (requisito material) .....	174
4.5.1.5.1. A regra-matriz de incidência e os vícios a que está sujeita a norma introduzida pelo lançamento .....	176
4.5.1.5.2. O erro de fato e o erro de direito .....	178
4.5.1.5.3. Erro de direito e alteração de critério jurídico .....	184
4.5.1.5.4. Exemplos de vícios materiais no lançamento tributário .....	190
4.5.1.5.4.1. Não comprovação do fato que dá ensejo ao dever de pagar o tributo (erro de fato) .....	191
4.5.1.5.4.2. Exigência de IR sobre parcelas indenizatórias (des-	

## LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: REVISÃO E SEUS EFEITOS

	crição de fato que não se subsume à hipótese da RMIT – erro de direito) .	195
4.5.1.5.4.3.	Divergências quanto ao valor do imóvel para fins de cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (não comprovação da base de cálculo do tributo – erro de fato).....	197
4.5.1.5.4.4.	Exigência do ICMS sobre demanda contratada, não energia consumida (utilização de base de cálculo diversa daquela prescrita pela RMIT – erro de direito) .....	200
4.5.2.	Os vícios a que está sujeito o lançamento e os elementos essenciais do Auto de Infração .....	204
4.5.3.	Os vícios no lançamento sob a perspectiva da teoria dos atos administrativos.....	207
4.5.3.1.	Vícios quanto ao sujeito .....	209
4.5.3.2.	Vícios quanto ao motivo.....	210
4.5.4.2.1.	Motivo X motivação.....	212
4.5.3.3.	Vícios quanto ao procedimento .....	215
4.5.3.4.	Vícios quanto à finalidade .....	215

4.5.3.5. Vícios quanto à causa do ato .....	217
4.5.4. A dualidade vícios formais X vícios materiais .	219
<b>4.6. Os procedimentos de revisão .....</b>	<b>222</b>
4.6.1. Impugnação do sujeito passivo.....	223
4.6.1.1. Impugnação administrativa .....	224
4.6.1.2. Impugnação judicial .....	228
4.6.1.3. Concomitância entre processo administrativo e processo judicial.....	231
4.6.2. Recurso de ofício.....	232
4.6.3. Iniciativa de ofício da autoridade administrativa	233
<b>4.7. O ato de revisão do lançamento.....</b>	<b>236</b>
4.7.1. O exercício irregular da competência e a nulidade como “sanção” aplicável .....	237
4.7.1.1. A estrutura da norma anulatória.....	239
4.7.1.2. A norma anulatória e seus âmbitos de aplicação.....	240
4.7.1.2.1. Âmbito material da norma anulatória .....	240
4.7.1.2.2. Âmbito temporal da norma anulatória (efeitos <i>ex nunc</i> ou <i>ex tunc</i> ).....	244
4.7.1.2.3. Âmbito espacial da norma anulatória .....	245
4.7.1.2.4. Âmbito pessoal da norma anulatória (efeitos <i>erga omnes</i> ou <i>inter partes</i> ) .....	245
4.7.1.3. Os âmbitos de aplicação da norma que anula o lançamento tributário .....	247
4.7.1.4. Nulidade, anulabilidade e os efeitos da norma anulatória .....	249
4.7.2. A convalidação do lançamento .....	250

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: REVISÃO E SEUS EFEITOS

4.7.2.1. Definição do conceito de convalidação	250
4.7.2.2. A convalidação do lançamento .....	252
4.7.2.3. O prazo para a convalidação do lançamento .....	254
4.7.3. A manutenção de lançamentos irregulares.....	254
4.7.3.1. A possibilidade de manutenção do lançamento defeituoso como sinônimo de incidência de regra de exclusão da ilicitude ou da culpabilidade .....	258
4.7.4. A questão do lançamento suplementar .....	263
4.7.5. A impossibilidade de revogação do lançamento	265
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>267</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>273</b>





## PREFÁCIO

Há aspectos culminantes na atividade de implantação e efetivação dos tributos. E o ato jurídico de lançamento é um dos instantes decisivos. Em torno dele, direta ou indiretamente, estarão circunscritos os grandes debates sobre o tema tributário, seja para imaginá-lo, realizando seu particularíssimo modo de produzi-lo, quer para cogitar dos princípios constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis à sua realização, seja para discutir os critérios de validade, vigência e eficácia que circundam, necessariamente, a edição de qualquer unidade que se pretenda inscrita no processo de positivação do direito tributário brasileiro.

A questão de saber se o lançamento é ato, procedimento ou norma, penso eu esteja superada em termos de elaboração doutrinária, principalmente depois da grandiosa obra de Gregorio Robles (*Teoria del Derecho*, Civitas, Espanha, 5ª edição), sobre a qual já empreendi alguns comentários. Tudo depende do ângulo pelo qual desejamos estudar esse expediente jurídico-administrativo. Qualquer das propostas não só se justifica, como se torna imprescindível para uma aproximação mais detida e integral da figura.

Recebo, portanto, com entusiasmo esta obra que Marina Vieira de Figueiredo acaba de concluir, fazendo avançar os escritos de sua brilhante dissertação de mestrado, sustentada

no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

A despeito de ser jovem, Marina vem acumulando preciosa experiência nesse campo da advocacia. Há praticamente dez anos lida, de maneira intensa, com os institutos do direito público administrativo e empresarial, salientando-se a participação efetiva que desenvolve no plano acadêmico, assistindo, coordenando e proferindo palestras nos cursos da COGEAE (PUC) e do IBET, além da presença constante em congressos realizados sobre a matéria.

Ora, se o conhecimento advém da conjugação adequada da teoria com a prática, da ciência com a experiência, posso dizer que a Marina tem estado, insistentemente, nessa linha de intersecção. Opera com as categorias que intervêm no processo de lançamento, fazendo-o com os instrumentos que a ciência lhe proporciona. Mas é preciso acrescentar que esse trabalho está fincado nas bases sólidas de um esquema que a Autora bem conhece e pratica com desenvoltura: o “Constructivismo Lógico-Semântico”. Essa fundamentação de índole metodológica, mas que pressupõe reflexões apuradas no âmbito da filosofia, outorga um sentido de consistência e profundidade às proposições contidas na obra. Não é simplesmente um grupamento de enunciados descritivos (crítico-explicativos), postos em ordem de exposição. Não se trata apenas de uma sequência discursiva bem composta e retoricamente organizada. Este trabalho, que tenho a satisfação de apresentar e de recomendar, mantém compromisso com uma linha filosófica bem definida e continuamente discutida, além de seguir padrão metodológico que potencializa o estudo, alimentando os anseios de coerência que todo o leitor quer ver presente nos textos que lê.

O projeto foi concebido em quatro capítulos que se desdobram em itens e subitens: no primeiro, fala sobre as normas jurídicas, conceito e estrutura; no segundo, discorre a respeito

## LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: REVISÃO E SEUS EFEITOS

do processo de positivação do direito; no terceiro, ingressa propriamente no miolo da tese, tratando do lançamento tributário; e no quarto, estende demoradas considerações sobre a revisão do lançamento, examinando suas múltiplas peculiaridades. Tudo se inicia, como soe acontecer, com uma introdução que me pareceu altamente elucidativa, encerrando-se com as conclusões e a bibliografia.

Eis um livro de excelente qualidade técnico-científica, baseado em sólida pesquisa, num esforço de análise que chama a atenção pela maturidade do senso jurídico empregado, levando-se em conta tratar-se de uma advogada jovem, mas que revela amplo domínio sobre a realidade empírica brasileira. Suas tomadas de posição teóricas se projetam para esclarecer os problemas que a pragmática da comunicação jurídica não se cansa de oferecer, motivo pelo qual me congratulo com Marina e, sobretudo, com todos aqueles que se dispuserem a travar contato com o conteúdo da obra, seguindo o esquema noético traçado pela Autora.

São Paulo, 10 de fevereiro de 2014

**Paulo de Barros Carvalho**

*Professor Emérito e Titular da PUC e da USP*



# INTRODUÇÃO<sup>1</sup>

Por meio do lançamento as autoridades administrativas promovem a aplicação das normas jurídicas tributárias, introduzindo uma nova regra no sistema que certifica a ocorrência de um fato jurídico tributário e constitui a correspondente relação jurídica.

Todavia, nem sempre tal atividade é realizada nos estritos termos da lei. Ao comparar a norma jurídica introduzida no ordenamento pelo sujeito competente com a regra que fundamentou sua produção, muitas vezes verifica-se certo desajuste entre tais comandos.

Uma vez constatado o vício, diversas são as soluções aplicáveis. Em algumas situações, pela sua pouca gravidade – “mera irregularidade” – a norma criada, apesar de em conflito com a norma superior que fundamentou sua produção,

---

1. Ao tratar do papel da “Introdução” na composição de um trabalho científico, João Maurício Adeodato observa que se trata de parte essencial de qualquer obra, pois “ressalta a importância do tema, justifica sua escolha, explicita sua metodologia, resume o conteúdo daquilo que espera o leitor”. (*Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 01). Diante dessas considerações, optamos por incluir, na introdução desta obra, não apenas um resumo das questões que serão aqui tratadas, mas também as premissas das quais partiremos e a maneira como o tema por nós escolhido será abordado.

é mantida nos seus exatos termos, produzindo seus regulares efeitos. Em outras situações, admite-se que esses vícios sejam corrigidos (convalidação). Quando, porém, o vício é considerado grave, é possível a supressão total ou parcial da regra.

O ponto em comum a todas essas soluções, como é possível perceber, é que sua aplicação está condicionada à verificação de um vício. E isso se faz justamente por meio de um processo de revisão. Mas quais, afinal, são os mecanismos para que tal processo se desenvolva? Quem pode inaugurá-lo? Quais são os seus efeitos? É possível, por exemplo, que um lançamento seja convalidado? Se sim, em que situações?

De fato, ao analisar casos concretos, verifica-se que não há uma definição exata dos limites e condições para que se dê a revisão do lançamento tributário. Pelo contrário. O que se tem é um campo cheio de incertezas e contradições.

As dificuldades para definir o que é um vício formal, por exemplo, influem diretamente no prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173 do CTN. Por outro lado, a qualificação de inúmeros vícios como meras irregularidades tem levado à manutenção de relações jurídicas que não encontram qualquer fundamento na legislação vigente.

A partir desses singelos exemplos, percebe-se que as divergências quanto à revisão do lançamento e seus efeitos têm reflexos sobremodo relevantes na legítima cobrança dos tributos regularmente instituídos pelos entes políticos. Por isso elegemos esse tema como objeto de nossos estudos.

## **O direito positivo enquanto conjunto de normas jurídicas**

Optamos, nesta obra, por uma abordagem estritamente

normativa do fenômeno jurídico.<sup>2</sup> Utilizaremos a expressão “direito”, portanto, como sinônimo de conjunto de normas jurídicas que têm por escopo regular as condutas humanas intersubjetivas.<sup>3</sup>

Ressalte-se que, apesar de optarmos, em muitas situações pela expressão “ordenamento jurídico” para designar o direito positivo, isso não significa negar a condição de sistema ao conjunto de normas jurídicas.<sup>4</sup> Afinal, o ordenamento jurídico é dotado da racionalidade e organização que distinguem os sistemas de outras organizações,<sup>5</sup> pois há uma totalidade

---

2. Norberto Bobbio, por exemplo, entende que “o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta.” (*Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO, 2005, p. 23). Não compartilhamos desse posicionamento, pois, a nosso ver, nenhuma forma de aproximação do fenômeno jurídico é mais ou menos correta. Apenas nos parece que a abordagem normativa, para os fins desta obra, é a mais adequada.

3. “As normas de uma ordem jurídica regulam a conduta humana. [...] Na medida, porém, em que a ordem jurídica é uma ordem social, ela somente regula, de uma maneira positiva, a conduta de um indivíduo enquanto esta se refere – imediata e mediadamente – a um outro indivíduo. É a conduta de um indivíduo em face de um, vários ou todos os outros indivíduos, a conduta recíproca dos indivíduos, que constitui o objeto desta regulamentação.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 33-34).

4. Não acatamos, aqui, a distinção proposta por Gregorio Robles, que reserva significações distintas para os termos “ordenamento” e “sistema”. De acordo com este autor, “el ordenamiento es el texto jurídico en bruto en su totalidad, compuesto por textos concretos, los cuales son el resultado de decisiones concretas”. Sistema jurídico, em contrapartida, seria “el resultado de la elaboración doctrinal o científica del texto bruto del ordenamiento. El sistema implica la ordenación del material jurídico y su interpretación. Es la presentación del derecho de una manera sistemática, conceptualmente depurada, libre de contradicciones y de ambigüedades”. (*Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. V. 1, Madrid: Civitas, 1998, p.111).

5. Segundo Lourival Vilanova, “onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis”. (*Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 87).

de elementos – normas jurídicas: (i) reunidos por uma característica comum – regular a conduta humana; e (ii) organizados segundo certos padrões – hierarquia normativa, introdução por autoridade competente etc.

### **Nosso objeto de estudos: normas que disciplinam a revisibilidade do lançamento**

Ao delimitar nosso objeto de estudos, deparamo-nos com dois problemas: (i) se optássemos pelo estudo de apenas uma reduzida porção do direito positivo, poderíamos restringir sobremaneira a aplicação de nossas conclusões; por outro lado, (ii) se o estudo fosse dirigido a características presentes em todos os elementos do direito positivo, o aprofundamento teórico ficaria seriamente prejudicado e correríamos o risco de construir um estudo superficial sobre o direito positivo.<sup>6</sup>

Para evitar esses inconvenientes, optamos pelo seguinte caminho:

- (i) realizamos sucessivos cortes no nosso objeto – o direito positivo –, de forma a restringir os elementos que serão analisados – no caso, as normas que regulam a revisão do lançamento tributário;<sup>7</sup>

---

6. Como destaca Tácio Lacerda Gama, ao estudarmos o direito positivo, podemos adotar dois caminhos: (i) reduzir sua amplitude semântica, realizando sucessivos cortes (abstração isoladora), até chegarmos a um pequeno número de elementos que serão objeto de análise; ou (ii) partir da análise de características presentes em todos os elementos que compõem o conjunto. A primeira hipótese, conquanto possibilite um estudo consistente do objeto, restringe sua aplicação, uma vez que se fala muito sobre quase nada. Em contrapartida, a segunda, apesar de garantir o estudo de uma gama imensa de elementos, não permite o aprofundamento das reflexões. (*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 13 e seguintes).

7. Esse expediente é denominado pela doutrina como “abstração isoladora”: operação por meio da qual o sujeito cognoscente isola uma propriedade de



- (ii) esse corte, contudo, foi feito de modo a não restringir o âmbito de aplicação de nossas conclusões. Em outras palavras: optamos pelo estudo de um tema que envolve conceitos suficientemente abstratos para se relacionar, ainda que indiretamente, com a totalidade das normas jurídicas.

Com efeito, apesar de o lançamento ser uma figura afeta ao campo do direito tributário, o conceito de aplicação, do qual ele é espécie, ocupa lugar de destaque no ordenamento jurídico como um todo. Afinal, é qualidade comum a toda e qualquer norma jurídica, estando aí inseridas as normas tributárias, o fato de serem o resultado da aplicação de outra norma.<sup>8</sup>

Portanto, o estudo de seus aspectos permite não só a produção de uma teoria consistente – posto que a análise fica limitada à uma porção do direito positivo –, mas também relevante – uma vez que envolve inúmeros conceitos que se relacionam com a totalidade das normas jurídicas.

Tomaremos como ponto de partida as normas jurídicas que, direta ou indiretamente, tratam da revisão do lançamento tributário. Ao voltarmos nossas atenções para essas regras, esperamos responder às seguintes perguntas: (i) que

---

um objeto empírico, que se manifesta em conjunto com outras, para falar sobre ela. Por meio da abstração isoladora “a mente humana provoca um corte conceptual, de modo que logra separar o inseparável”. (CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 74).

8. De fato, a regra é que todas as normas jurídicas são resultado da aplicação de uma outra norma. Todavia, no ápice da pirâmide normativa não é isso que se verifica. Com efeito, veremos mais a frente que o direito é uma estrutura escalonada cujo ápice é ocupado pelo que Kelsen denominou “norma hipotética fundamental”. Esse é fundamento de validade da Constituição, norma que ocupa o posto imediatamente inferior na pirâmide normativa. Todavia, a norma hipotética fundamental não é uma norma posta, mas presuposta. A Constituição, portanto, não encontra fundamento em nenhuma norma posta, sendo exceção à regra ora contrastada.

é revisão do lançamento? (ii) em que hipóteses essa revisão é possível? (iii) quais vícios autorizam a revisão? (iv) quem pode requerer a revisão do lançamento e quais são os seus efeitos?

Na busca por possíveis soluções para esses questionamentos, procuraremos observar as regras sintáticas e eliminar eventuais imprecisões semânticas.<sup>9</sup>

Além disso, delimitaremos, logo de início, o enfoque teórico que pretendemos adotar – o objetivo da nossa investigação –, bem como o método<sup>10</sup> pelo qual optamos – o caminho que iremos percorrer para conhecer e bem descrever o objeto de estudos.<sup>11</sup>

## O enfoque teórico

De acordo com Tercio Sampaio Ferraz Júnior, é possível investigar um problema sob duas perspectivas: “ou acentuando

---

9. Alda Judith Alves-Mazzotti e Fernando Gewandszajder, ao expor algumas teorias sobre os requisitos para que determinado conhecimento seja qualificado como científico, afirmam que “a preocupação com a clareza do discurso científico, de modo a permitir a crítica fundamentada, é comum a todos os autores citados. Essa posição é dificilmente contestável, uma vez que não há como negar que o desenvolvimento da ciência não é uma tarefa de um pesquisador solitário e sim uma criação coletiva da comunidade científica. Ter preocupação com a clareza não significa ignorar o fato de que nem sempre é possível comunicar a todos, de modo inequívoco, o que se quer dizer, como têm demonstrado os linguistas pós-estruturalistas contemporâneos. Mas, exatamente porque os padrões narrativos, as estruturas retóricas, a sintaxe e os campos semânticos afetam o discurso científico (Schnitman, 1996) é que a preocupação com a redução da ambiguidade deve estar presente”. (*O método nas ciências naturais e sociais*. São Paulo: Pioneira, 2000, p. 126).

10. A depender do método adotado, diferentes serão as regras aplicáveis às proposições resultantes da aproximação com o objeto. Com efeito, enunciados produzidos de acordo com um método não se relacionam com enunciados resultantes de outro.

11. Afinal, como adverte Paulo de Barros Carvalho, “não há como abrir mão da uniformidade na apreciação do objeto”. (*Direito tributário, linguagem e método*, p. 6).

o aspecto *pergunta*, ou acentuando o aspecto *resposta*".<sup>12</sup> No primeiro caso, estaremos diante de um enfoque zetético; no segundo, de um enfoque dogmático.

Optamos pelo modelo dogmático, pois nosso objetivo, como já destacado, é oferecer soluções a determinadas perguntas e, para isso, não podemos questionar as premissas das quais partimos.

Com efeito, as ciências dogmáticas se distinguem das demais justamente por estarem subordinadas ao *princípio da não-negação dos pontos de partida*, o qual implica a aceitação incondicional das premissas fixadas.<sup>13</sup>

Portanto, delimitaremos, de início, todos os postulados que orientaram a nossa pesquisa, os quais não serão objeto de discussão no curso da obra. Pretendemos, com isso: (i) limitar as questões a serem solucionadas; (ii) delimitar nosso sistema de referência; e, ao mesmo tempo, (iii) permitir a verificabilidade de nossas conclusões. Afinal, as respostas oferecidas terão que se ajustar às premissas fixadas.

## O método

Como já afirmado, nosso objetivo é examinar as normas que disciplinam, direta ou indiretamente, a questão da revisibilidade do lançamento. Nosso estudo está, pois, direcionado a uma porção do direito positivo.

12. *Introdução ao estudo do direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 18.

13. "Uma disciplina pode ser definida como dogmática à medida que considera certas premissas, em si e por si arbitrárias (isto é, resultantes de uma decisão), como vinculantes para o estudo, renunciado-se, assim, ao postulado da pesquisa independente. Ao contrário das disciplinas zetéticas, cujas questões são infinitas, as dogmáticas tratam de questões finitas. Por isso podemos dizer que elas são regidas pelo que chamaremos de *princípio da proibição da negação*, isto é, princípio da não-negação dos pontos de partida das séries argumentativas (...)." (Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao estudo do direito*, p. 25).

Para garantir eficiência na elaboração do estudo, optamos pelo método hermenêutico-analítico, já que possibilita um exame consistente dos aspectos sintático, semântico e pragmático do direito.<sup>14</sup> Afinal, o direito positivo, por estar vertido em linguagem,<sup>15</sup> pode ser estudado sob essas três perspectivas.

A postura analítica permite a decomposição do discurso jurídico, garantindo, assim, o estudo minucioso de cada um desses âmbitos. A postura hermenêutica, por sua vez, permite o contato não apenas com o sentido dos textos positivados, mas também com as referências culturais que serviram de base para sua construção. Além disso, facilita o estudo do aspecto pragmático, na medida em que a investigação dos sentidos passa pelos usos que as pessoas fazem das palavras.<sup>16</sup>

---

14. “Tomamos o direito como um corpo de linguagem e, neste sentido, o método analítico mostra-se eficiente para o seu conhecimento. Com ele, e amparados nas Ciências da Linguagem e com auxílio da Lógica, realizamos a decomposição do discurso jurídico, para estudá-lo minuciosamente em seus âmbitos sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (prático – de aplicação) para construirmos a unicidade do objeto por meio de seu detalhamento. Mas, por outro lado, quando lidamos com os valores imersos na linguagem jurídica, ou seja, com os fins que a permeiam, pressupomos a hermenêutica. Com ela entramos em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informam.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 82).

15. Como assevera Paulo de Barros Carvalho, “o direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 2).

16. “O constructivismo de que falamos é método de trabalho, simples na sua concepção, mas objetivo e fecundo nos seus resultados, apto a explorar, com o rigor possível, as estruturas lógico-sintáticas do texto examinado, abrindo desse modo o caminho às atribuições de sentido, dentro delas as estipulações axiológicas tão vivas no ato cognoscente dos objetos da cultura. Óbvio que a dimensão pragmática não poderia estar ausente, pois a estabilidade das significações é uma função do uso e as relações entre signo e seus utentes são estudadas naquela instância.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Prefácio ao livro “Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico”*, de Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009).

Numa síntese: a opção por esse método é motivada justamente pelo fato de ele reunir duas posturas cognoscentes – analítica e hermenêutica – que, apesar de distintas, se complementam, garantindo o estudo de todos os planos da linguagem jurídica.

### **Plano da exposição**

O lançamento tributário, enquanto elemento integrante do direito positivo, não é outra coisa senão uma norma jurídica que, à semelhança das demais regras, é resultado da aplicação de outra norma.

Por conta disso, iniciaremos esta obra definindo o que é uma norma e quais os requisitos que deve preencher para ser qualificada como jurídica. Ainda no primeiro capítulo, faremos uma breve digressão a respeito da estrutura das normas jurídicas para, logo após, tratarmos da questão da validade dessas regras, conceito de fundamental importância no desenvolvimento desta pesquisa.

Feito isso, passaremos, no segundo capítulo, a uma breve exposição sobre o processo de positivação/aplicação das normas jurídicas, com especial atenção para as principais teorias sobre a incidência normativa.

Após uma análise genérica do conceito de aplicação das normas, conceituaremos uma de suas espécies, qual seja, o lançamento tributário, para, em momento posterior, explicar as situações em que é possível a sua revisão, quem pode fazê-lo e quando.

O último e principal capítulo será dedicado à análise do conceito de revisão do lançamento e à determinação: (i) dos vícios que autorizam tal revisão; (ii) como se inicia essa revisão; e (iii) quais são os seus efeitos.

Obviamente, não temos como objetivo oferecer uma resposta definitiva ao tema tratado, pela própria complexidade

MARINA VIEIRA DE FIGUEIREDO

de que se reveste, mas tão somente apresentar uma interpretação possível ao fenômeno em questão, procurando contribuir para o desenvolvimento do estudo de um tema que, a nosso ver, é extremamente relevante.

XXX