

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Luiz Otavio Emygdio Pereira Ranalli

**TEMPO NO DIREITO
E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo - SP

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Luiz Otavio Emygdio Pereira Ranalli

**TEMPO NO DIREITO
E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Curso de Especialização em Direito Tributário

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Daniela Andrade Braghetta.

São Paulo - SP

2021

Banca Examinadora

Dedico esse trabalho à minha esposa,
aos meus filhos, à minha querida mãe e
ao meu pai, que não está mais conosco,
mas vive em nossa memória.

AGRADECIMENTOS

Evidentemente por mais que queira agradecer todos aqueles que me apoiaram e incentivaram para a concretização deste trabalho, posso dizer com imensa alegria que sou extremamente grato por todos àqueles que de alguma forma contribuíram para o meu interesse pelo Direito Tributário.

Os meus agradecimentos à orientadora e Prof^a Dr^a Daniela Andrade Braghetta, pelas nobres lições transmitidas durante às aulas do curso de especialização que contribuíram imensamente para a ampliação do meu conhecimento jurídico tributário.

Agradeço imensamente ao Professor Paulo de Barros Carvalho que por meio das suas obras e palestras, fez com que despertasse um crescente interesse pelo Direito Tributário.

Não poderia esquecer de agradecer ao Prof^o José Eduardo de Paula Saran e ao Prof^o Leonardo Lucci, além de todos os colegas que contribuíram enormemente para os ricos debates obtidos durante às aulas do curso de especialização.

Enfim, agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário tem por objetivo avaliar como o tempo do direito pode afetar a constituição do crédito tributário e a sua certeza jurídica, buscando-se definições de tempo na filosofia, na doutrina e no direito positivado, analisando-se a linguagem prescritiva do direito, bem como o instituto da prescrição e decadência, por meio da metodologia indutiva e científica, para que ao final seja possível entrelaçar os efeitos do tempo do direito com a constituição do crédito tributário por meio do ato de lançamento tributário (direta, mista e por homologação), em garantia à segurança jurídica entre Fisco e Contribuinte.

Palavras-chave: Tempo do direito. Constituição do Crédito Tributário. Prescrição. Decadência. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The present work of conclusion of the Specialization Course in Tax Law aims to assess how the time of law can affect the constitution of tax credit and its legal certainty, looking for definitions of time in philosophy, doctrine and positive law, analyzing the prescriptive language of the law, as well as the institute of prescription and decay, through the inductive and scientific methodology, so that in the end it is possible to intertwine the effects of the time of the law with the constitution of the tax credit through the act of tax entry (direct, mixed and by homologation), as a guarantee of legal security between the Tax Authorities and the Taxpayer.

Keywords: Law time. Constitution of Tax Credit. Prescription. Decadence. Legal Security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1. SOBRE O TEMPO.....	09
2. TEMPO SOB O ENFOQUE FILOSÓFICO.....	11
2.1. Aristóteles.....	12
2.2. Platão.....	13
2.3. Santo Agostinho.....	14
2.4. Immanuel Kant.....	17
2.5. Henri Bergson.....	18
2.6. Edmund Husserl.....	19
3. TEMPO DO DIREITO.....	19
4. MEMÓRIA DO DIREITO.....	26
4.1. Rafaele de Giorgi.....	26
4.2. François Ost.....	28
4.2.1. Ligando o passado (memória).....	31
4.2.2. Desligando o passado (perdão).....	34
4.2.3. Ligando o futuro (promessa).....	34
4.2.4. Desligando o futuro (requestionamento).....	35
4.3. Tércio Sampaio.....	36
4.3.1. Regras do jogo.....	40
5. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	44
6. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	48
6.1. De ofício (direto).....	54
6.2. Por declaração.....	55
6.3. Por homologação.....	56
6.4. Da alterabilidade do lançamento.....	60
7. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O TEMPO NO DIREITO.....	62
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	76

INTRODUÇÃO

Considerando que a positivação do direito está intimamente ligada ao tempo e no direito a temporalidade é multidirecional, haja vista que construída pelo próprio sistema, o qual cria a sua realidade no presente, com efeitos que percorrem o passado, o presente e o futuro. Nesse sentido, a constituição do crédito tributário se mostra diretamente ligada ao tempo, porque ao ocorrer a subsunção do fato da vida a uma hipótese de incidência prevista na norma jurídica tributária, a autoridade administrativa tem o dever legal de realizar a sua conversão em linguagem por meio do ato jurídico de lançamento, o qual deve ser realizado em determinado fluxo de tempo para lhe conferir a certeza jurídica, sob pena de ser atingido pela decadência ou, ainda, fulminado pela prescrição. Portanto, é inegável que o tempo possui efeitos ameaçadores à constituição do crédito tributário. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é avaliar como o tempo pode afetar a constituição do crédito tributário e a sua certeza jurídica. Sob o enfoque filosófico, buscou-se trazer as principais ideias do significado de tempo para os grandes filósofos e, assim, entrelaçá-los com o tempo do direito e o seu efeito na constituição do crédito tributário. Desse modo, pretende-se delinear os efeitos do tempo do direito na constituição do crédito tributário e como tal delimitação temporal é fundamental à segurança jurídica, certeza e confiança legítima, entre as relações jurídicas tributárias entre contribuinte e Administração Fiscal. Para tanto, realizou-se os seguintes questionamentos: O que é tempo? O que é tempo no direito? O tempo pode ser positivado? Qual o tempo no direito para a constituição do crédito tributário? Qual a finalidade da delimitação do tempo do direito pelo legislador ao positivar a norma geral e concreta? O tempo afeta a constituição do crédito tributário? De que maneira?

1. SOBRE O TEMPO

O “tempo” é fundamental para que o ser humano tenha uma referência e, assim, orientar-se por períodos e ciclos, tendo em vista que o intuito do tempo é nortear e orientar a vida, seja pessoal, seja em sociedade. Tal orientação temporal se constitui como uma maneira do ser humano vivenciar o tempo (passado, presente e futuro), porquanto anos, meses, dias, horas, minutos e segundos, norteiam a sua vida. Se assim não o fosse, por meio dessa repetição cíclica e periódica, não haveria um tempo comum a todos os seres, o que conseqüentemente acarretaria certa desorientação e desorganização na vida em sociedade.

Na obra “Reflexões sobre a Obrigação Tributária”, de Roque Antônio Carrazza, ao ensinar sobre o aspecto temporal, descreve que há pelo menos duas teorias sobre tempo, comparando a primeira, a mais difundida “o tempo a um rio, que corre do passado para o futuro, passando pelo presente.”¹ A segunda, “da lavra do metafísico inglês James Bradley, sustenta que o tempo corre do futuro para o presente, de modo que *“aquele momento em que o futuro se torna passado, eis aí o presente”*”². E que “no fundo, o presente, por ser fugaz, não existe em si mesmo; só pode ser imaginado como algo que congrega uma partícula do passado e uma partícula do futuro”.³

Ensina, ainda, que todas essas particularidades se aplicam ao *tempo natural*, que é “submetida ao princípio da causalidade natural. Dominado pelo deus Chronos, corre sem cessar; numa marcha constante e inexorável. É possível medi-lo, pelos padrões terrestres, mas não é possível (pelo menos não o foi até hoje) nem detê-lo, nem revertê-lo, nem acelerá-lo.”⁴

Para o doutrinador:

“tempo jurídico é construído pelo direito positivo e obedece ao *princípio da causalidade jurídica*. Justamente porque presidido pelo Homem, pode ter; desde que observados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da CF), seus termos iniciais e finais e a própria fluência, construídos pelo Direito. Em outras palavras, lhe é dado retroagir, parar ou, até, antecipar-se ao tempo cronológico”.⁵

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 76.

² Idem, p. 76.

³ Idem, p. 76.

⁴ Idem, p. 76.

⁵ Idem, p. 76.

Sobre o efeito do tempo da memória, o filósofo e jurista Norberto Bobbio em seu livro “O tempo da memória”, no qual fala de si e de sua experiência intelectual, reflete sobre a vida expondo que se “o mundo do futuro se abre para a imaginação” o “passado é aquele no qual, recorrendo as nossas lembranças, podemos buscar refúgio dentro de nós mesmos” por meio de um “mundo que se formou e se revelou na série de nossos atos durante a vida, encadeados uns aos outros” e que “somente no passado existe com seu peso esmagador de recordações que não desejamos retomar e às vezes reaparecem de repente, depois de anos em que pareciam desaparecidas”. Para ele o “presente é fugidio” e o futuro “pertence ao reino da imaginação e da fantasia”.⁶

Percebe-se que há o tempo natural que é submetido a causalidade natural e o tempo no direito que obedece a causalidade jurídica.

O professor Paulo de Barros Carvalho, no Prefácio à 2ª Edição do livro Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário, da professora Renata Elaine Silva Ricetti Marques, discorre com maestria que:

“O tema é um desafio constante à compreensão do intérprete, suscitando dúvidas de todas as direções, pois não se trata aqui de tempo cronológico, histórico, biológico ou tomado em outras e variadas acepções. O sentido de “tempo”, para o direito, há de ser uma construção eminentemente prescritiva, como, de resto, os marcadores de espaço e aqueles que se referem ao miolo dos fatos e das condutas (que também são fatos relacionais). O legislador (em sentido amplo, aquele que introduz normas no sistema) é quem diz como o tempo deve ser contado: seu início, a continuidade ou descontinuidade de seu fluxo, e o tópico que vai assinalar o termo final de sua duração”.⁷

Com essa lição podemos extrair que é o legislador que dita as regras temporais, as quais devem ser precisas para estabelecer o marco inicial, a continuidade, a descontinuidade e o termo final de sua duração, possibilitando, assim, medi-lo e controlá-lo. Denota-se que o direito e o tempo dialogam, e o direito natural é atemporal. Já o direito positivo constrói o seu “tempo”, ou seja, um tempo próprio para si, totalmente autônomo em relação ao tempo social. Percebe-se que as normas prescritivas regulam a sua contagem e o momento que os atos devem ser praticados,

⁶ BOBBIO, Norberto. O tempo da memória: De senectude e outros escritos autobiográficos / Norberto Bobbio: tradução Daniela Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 54, 162.

⁷ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, Prefácio à 2ª Edição, p. XIII, XIV.

quando se consumaram e, ainda, quando ocorrerá o fim do direito para a prática do ato, ou seja, estabelecem as regras que devem ser obedecidas e respeitadas.

Nota-se que se trata de uma forma de estabilização sistêmica do direito, que é fundamental às relações jurídicas tributárias entre a Administração Pública e os administrados (Fisco e Contribuinte), trazendo uma certeza jurídica aos atos que serão praticados pelo Poder Público e em qual momento devem ser praticados, impedindo ainda que tal direito seja perpétuo. Tal perpetuidade do direito é limitada por meio de regras que estabelecem o término do tempo do direito, qual seja, por meio dos institutos da prescrição e da decadência, que são os instrumentos responsáveis para efetivação da segurança jurídica, estabilização e confiança no sistema.

Desse modo, o tempo no direito posto pelo legislador é de suma importância para compreensão dos marcos temporais de constituição do crédito tributário.

2. TEMPO SOB O ENFOQUE FILOSÓFICO

Os primeiros grandes pensamentos filosóficos em busca da compreensão sobre o que seria “tempo”, se deu por meio de uma visão mitológica, representada por *Chronos*, que era considerado deus do tempo.

No período helenístico Aristóteles definiu “tempo” como contínuo e sucessivo, que pode ser medido por meio da numeração do movimento entre dois “agoras”, um anterior e um posterior, resultando em um determinado número de movimentos caracterizando um intervalo de tempo.

Em *Timeu*, Platão buscou nos astros e corpos celestes, a definição de “tempo”, dado a sua regularidade e periodicidade, o que permitiu adotar um padrão de medida de tempo para ordenar os períodos numericamente.

Mas somente com as reflexões de Santo Agostinho que o “tempo” começou a ser visto como um aspecto psicológico, interno e externo, concluindo-se que existiria na alma do homem, sendo medido pela mente do homem.

Na era moderna Immanuel Kant definiu que o “tempo” seria experimentado como um fato da razão intuído a partir da organização temporal de tais experiências, e a extensão do tempo dependeria das noções de sucessão e simultaneidade, bem como pela unidade e singularidade, dado que os diversos fatos que se sucedem no

tempo não indicariam a existência de vários períodos de tempo, tratando-se de frações dessa unidade.

Herni Bergson passou a se inspirar na “intuição” para compreender o significado de “tempo”.

Para Edmund Husserl o “tempo” sempre se apresenta para o homem em determinado instante, qual seja, no presente, deixando, assim, de entender o tempo como categorias autônomas (passado, presente e futuro).

Passado por esse breve introito, vejamos as peculiaridades sobre “tempo” na visão dos grandes pensadores filosóficos.

2.1. Aristóteles

Segundo o filósofo:

“quando certo tempo parece ter passado, simultaneamente parece ter ocorrido também certo movimento. Por conseguinte, o tempo certamente é um movimento ou algo do movimento. Dado que ele não é um movimento, é necessário que ele seja algo do movimento. (...) Efetivamente, conhecemos o tempo quando determinamos o movimento, ao termos determinado o anterior-posterior. E dizemos, então, que um tempo passou, quando temos uma percepção do anterior-posterior, contudo, ao supô-los distintos entre si e diversos daquilo que é o intermediário deles (...) Mas, quando percebemos o anterior-posterior, então falamos de tempo. Com efeito, isto é o tempo: número de um movimento segundo anterior-posterior.”⁸

Fernando Rey Puente colaciona um trecho de “Física IV 11, 219a” em que “Aristóteles afirma que a nossa percepção do tempo ocorre “quando nós pensarmos os extremos diversos do meio e a alma dizer serem dois os agoras, um o anterior, outro o posterior, então dizemos isto ser tempo”⁹

Com a leitura desse trecho, denota-se que o transcurso de tempo ocorrerá quando percebermos um determinado número de movimentos, ou seja, dois “*agoras*”, um anterior (passado) e um posterior (futuro), que são diversos de um período intermediário (presente) entre esses dois “*agoras*”. O tempo necessariamente será sucessivo, porquanto o passado é caracterizado pelo “*agora*” anterior, que será sucedido pelo período intermediário, que é o presente, o qual será sucedido por um

⁸ PUENTE, Fernando Rey. O Tempo. 1ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2010 (Filosofias: o prazer do pensar / dirigida por Marilena Chaui e Juvenal Savian Filho), p. 51, 52.

⁹ PUENTE, Fernando Rey. Ensaio sobre o tempo na filosofia antiga. 1ª ed. - São Paulo: Ananblume, 2010. (Coleção Archai: as origens do pensamento ocidental, 3), p. 130.

“*agora*” posterior que é o futuro, que, aliás, tornar-se-á um novo presente e assim sucessivamente.

Para Aristóteles “a condição necessária para a percepção do tempo é a constatação da existência de dois agoras diversos entre si, bem como diferentes do que os separa, a saber, um intervalo de tempo.”¹⁰

Segundo o Estagirita em Física IV 11, 219b, a definição de tempo é tida como um “número de um movimento segundo o anterior-posterior”.¹¹ Esclarece que apenas “um número pode ser numerado” ou “numerável” e “que a única faculdade da naturalmente capaz de numerar é a alma, mais precisamente o intelecto da alma.”¹²

Aponta “um íntimo paralelismo entre a sucessão de pensamentos e a sucessão numérica”¹³ porquanto “na ausência de um ente capaz de numerar não poderia haver nem algo numerável nem mesmo números”¹⁴, reiterando que “é impossível haver tempo não existindo alma”.¹⁵ Nota-se que o tempo só pode se manifestar quando puder ser numerado pelo intelecto humano.

Compreende-se, portanto, que Aristóteles definiu o tempo como contínuo e sucessivo, que pode ser medido pelo intelecto humano por meio da numeração do movimento entre dois “agoras”, um anterior e um posterior, resultando em um determinado número de movimentos caracterizando um intervalo de tempo.

2.2. Platão

Em Timeu, Platão dialoga que “o tempo pode ser definido como uma imagem móvel da eternidade que procede segundo o número”¹⁶ e “na eternidade tudo existe eternamente, não há mudança e, portanto, lá a única afirmação que podemos fazer é que tudo é, não tendo sentido conjugarmos esse verbo no passado ou no futuro dizendo que algo foi ou será.”¹⁷

¹⁰ PUENTE, Fernando Rey. Ensaio sobre o tempo na filosofia antiga. 1ª ed. - São Paulo: Ananblume, 2010. (Coleção Archai: as origens do pensamento ocidental, 3), p. 130.

¹¹ Idem, p. 131.

¹² Idem, p. 131.

¹³ Idem, p. 132

¹⁴ Idem, p. 132

¹⁵ Idem, p. 132.

¹⁶ PUENTE, Fernando Rey. O Tempo. 1ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2010 (Filosofias: o prazer do pensar / dirigida por Marilena Chaui e Juvenal Savian Filho), p. 15.

¹⁷ MATSUURA, Oscar T. 1939 – Timeu: a Cosmologia de Platão. São Paulo: / 2019. <https://www.iag.usp.br/sites/default/files/Timeu.pdf>, p.66.

De acordo com Platão a eternidade é imóvel e o tempo móvel, logo, em razão disso obedece a um número, tratando-se de um “movimento ordenado e ritmado, passível, portanto, de ser por nós conhecido e de servir como padrão de medida para mensurar outros movimentos. Esse movimento padrão imitado pelo tempo seria o movimento circular”¹⁸ que “é precisamente aquele que podemos ver quando contemplamos o movimento dos astros no céu”¹⁹, os quais possuem movimentos regulares, permitindo, desse modo, criar um padrão de medida por meio de números.

Assinala que “o tempo imita a eternidade por meio dos movimentos regulares do Sol e da Lua, os quais, em seus respectivos períodos, permitem ordenar numericamente o cosmo.”²⁰ Logo, por ser o Cosmo regular e periódico, permite-nos a adoção de um padrão de medida de tempo para ordenar os períodos numericamente.

2.3. Santo Agostinho

Para Santo Agostinho, em Confissões, questionando-se sobre a inserção de Deus na Temporalidade e acerca do significado de tempo discorreu que “se o tempo fosse eterno, não seria tempo”²¹, porquanto “se nada passasse, não haveria tempo passado; e, se nada viesse a acontecer, não haveria tempo vindouro; e, se nada existisse agora, não haveria tempo presente.”²²

Agostinho em suas reflexões sobre a natureza do tempo, bem como do movimento dos astros, aponta que “o critério de sentir e medir a duração do tempo”²³ compete ao homem e, assim, mensurar se o tempo presente pode ser longo. Contudo, entende que não se identifica o tempo com o movimento dos astros, haja vista que mesmo que o Sol permanecesse inerte ou os corpos celestes acelerassem o seu movimento, o tempo continuaria a existir. Nesse raciocínio, conclui que o tempo somente existe no interior da alma, sendo medido pela mente do homem. Desse modo, o passado é algo que já ocorreu e o futuro ainda não aconteceu, logo, somente o presente é real, porquanto pode ser percebido pelo homem.

¹⁸ PUENTE, Fernando Rey. Op. cit., p. 16.

¹⁹ Idem, p. 16.

²⁰ Idem, p. 18.

²¹ AGOSTINHO, Santo. Confissões. Trad. por Beatriz S. S. Cunha - 1ª Ed. - São Paulo: Editora Principis 2019, p. 223.

²² Idem, p. 223.

²³ Idem, p. 224.

Refletindo sobre o dia que:

“Sua duração consiste em vinte e quatro horas de luz e escuridão; em relação a primeira, todas as outras todas são vindouras; em relação a última, todas as outras são passadas; e qualquer intermediária deixa para trás horas passadas e diante de si horas vindouras. Uma única hora vai passando em partículas. Qualquer delas que se for é passado; qualquer delas que restar é vindoura. Se for possível conceber um instante que não se possa dividir em partículas de momentos ainda menores, somente aquilo poderá chamar-se presente. Todavia, passa com tanta velocidade do futuro para o passado, não teria duração alguma. Se, porém, tivesse alguma duração, seria dividida em passado e futuro, mas o presente não teria espaço. Onde, então, estará o tempo que chamamos de longo? Será, acaso, o futuro? Mas nos referimos a ele como longo, quando ainda não chegou a fim de ser longo. Digamos, então: “Será longo?”. Quando, então, virá a ser? Pois, se ainda é vindouro, não pode ser longo; poderá ser somente longo quando passar a ser presente, deixando de ser futuro, e então poderá ser longo. Dessa forma, o presente nos clama que não pode ser longo.”²⁴

Segundo Agostinho, uma única hora é composta de fugitivos instantes, tendo em vista o que se foi é passado, o que ainda resta é futuro. Desse modo, quando um espaço de tempo não é suscetível de ser dividido em minúsculas partes de momento, estar-se-á diante do tempo presente, o qual não tem duração, tendo em vista que passa rapidamente do futuro ao passado, porquanto se assim não o fosse, dividir-se-ia em passado e futuro. Observa-se que a partir da mensuração do tempo há comparação entre os seus intervalos, permitindo julgar uns mais curtos e outros mais longos, medindo o tempo conforme ele passa.

Sobre a existência do passado e o futuro, questiona-se, pois, “se estiver como futuro, ainda não existirá; se estiver como passado, não mais existirá”²⁵, concluindo que “só podem existir como presentes”²⁶, considerados como instantes. Exemplifica que ao contarmos “histórias do passado, o que nos vem à mente não são os eventos em si, mas as palavras concebidas pelas imagens do evento que, ao passar, deixaram por meio dos sentidos seus traços gravados na mente”.²⁷

Logo, existe na mente do homem uma memória do passado e uma expectativa do futuro, vivenciada em sua plenitude em um momento presente, o qual não pode ser longo. Sobre futuro expõe que “o que agora existe não é futuro, mas

²⁴ Idem, p. 224, 225.

²⁵ Idem, p. 225.

²⁶ Idem, p. 225.

²⁷ Idem, p. 226.

presente”²⁸, tratando-se o futuro de “causas e os possíveis sinais, já existentes, do que pode vir a acontecer”²⁹, ou seja, é preconcebido na mente. Conclui que o futuro “ainda não aconteceu e, por isso, ainda não existe; se não existe, não pode ser visto, mas pode ser previsto pelo que, no presente, existe e se vê”.³⁰

Santo Agostinho em seu texto sobre tempo afirma que “existem três tempos: o presente do passado, o presente do presente e o presente do futuro”, porque “o presente do passado é a memória; o presente do presente é a visão; o presente do futuro é a expectativa”³¹. Entendia que o tempo não é o movimento de um corpo, porque este poderia se mover ou ficar inerte, sendo que o tempo poderia ser medido em ambos os casos, tendo em vista que o corpo em movimento poderia ser medido com a marcação da distância entre um ponto e outro (início e fim).

Entende que o tempo é medido pela mente humana, sucedendo-se o tempo da seguinte forma: “a intenção presente transfere o futuro para o passado, e o passado cresce pela diminuição do futuro, até que se consuma todo o futuro e só reste passado”.³²

Ao exemplificar o fluxo do tempo quando recitasse um Salmo, esclareceu “ação é dividida entre minha memória, quanto ao que já recitei, e minha expectativa, quanto ao que estou prestes a recitar. Mas a observação está presente comigo, para que o futuro seja transmitido a fim de se tornar passado”³³. Assim, tudo o que se torna passado fica gravado na memória, sendo o presente um momento atual e a expectativa se relaciona a um futuro que está por vir, demonstrando que todo tempo que passa “é impelido pelo posterior, pois o futuro sucede o passado, e tanto o passado como o futuro são criados e fluem daquele que é perene”, qual seja, o tempo presente.”³⁴

Depreende-se, portanto, que para Santo Agostinho o passado se trata da memória do ser humano em um momento presente acerca de determinado tempo já vivenciado. Já o futuro se trata de uma expectativa que se dá no tempo presente do que está por vir. E o presente não passa de um curto período de tempo entre o passado e o futuro.

²⁸ Idem, p. 226.

²⁹ Idem, p. 226.

³⁰ Idem, p. 226.

³¹ Idem, p. 227.

³² Idem, p. 233.

³³ Idem, p. 234.

³⁴ Idem, p. 221.

2.4. Immanuel Kant

O filósofo definiu a “natureza de tempo a partir de premissas de outro método filosófico, por ele designado de idealismo transcendental”³⁵.

Para o Immanuel Kant:

“o tempo não é nenhum conceito empírico, extraído de qualquer experiência. Com efeito, a simultaneidade ou a sucessão nem sequer se apresentariam à percepção se a representação do tempo não se encontrasse *a priori* como fundamento. Somente sob esta pressuposição pode representar-se que algo seja em um e mesmo tempo (simultâneo) ou em tempos diferentes (sucessivo).”³⁶

O método designado por Kant como idealismo transcendental “se caracteriza pelo fato de que todo o conhecimento se submete a certas “condições de possibilidade” que limitam aquilo que é possível ser conhecido pelo homem (Allison, 1983)”.³⁷

Dentre essas condições de possibilidade de conhecimento do idealismo transcendental de Kant, estava o “tempo”, dado que a razão pura possui dois princípios, quais sejam, sensibilidade, na qual os homens captam as sensações por meio dos sentidos e o entendimento, que se refere a capacidade dos homens de pensar, raciocinar e processar as sensações obtidas mediante a sensibilidade.

Kant entendia que o “problema do tempo se encontra (...) na estrutura cognitiva da sensibilidade, na seção denominada de “estética transcendental””.³⁸

“Na estética transcendental, por conseguinte, isolaremos, em primeiro lugar, a sensibilidade pela separação de tudo o que o entendimento pensar nela por meio dos seus conceitos para que não reste senão a intuição empírica. Em segundo lugar, separaremos ainda desta, tudo o que pertence à sensação, para que nada mais reste a não ser a intuição pura e a simples forma dos fenômenos, e isto é o único que a sensibilidade pode fornecer *a priori*. Ver-se-á, no decurso desta investigação, que há como princípios do conhecimento *a priori* duas formas puras da intuição sensível, a saber, espaço e tempo, com o exame das quais nos ocuparem os agora.”³⁹

³⁵ SARAPU, Daniel Vieira. Direito e memória: uma compreensão temporal do direito. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2021, p. 27.

³⁶ KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura. São Paulo: Abril Cultural, 1974. Coleção Os Pensadores. Vol. XXV. Tradução de Valério Rohden, p. 44.

³⁷ SARAPU, Daniel Vieira, op. cit., p. 27.

³⁸ Idem, p. 27.

³⁹ KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura. São Paulo: Abril Cultural, 1974. Coleção Os Pensadores. Vol. XXV. Tradução de Valério Rohden, p. 40.

Ainda, revela notar que para Kant o tempo adquire a condição de “forma pura da intuição sensível (...) porque a “matéria” que ele se presta a organizar são as sensações provenientes da experiência e estão depositadas na mente humana.”⁴⁰

Para o filósofo o tempo se presta a organizar as sensações provenientes da experiência vivida, as quais ficam estruturadas na mente humana de maneira organizada em uma ordem cronológica-temporal, apontando que o tempo seria experimentado como um fato da razão, intuído a partir da organização temporal de tais experiências.

Desse modo, “dada a origem intuitiva do tempo, Kant concluiu pela unidade e singularidade do tempo, já que os diversos fenômenos que se sucedem no tempo indicam a existência de diversos “tempos”⁴¹.

Percebe-se, portanto, que a extensão do tempo para Kant dependeria das noções de sucessão e simultaneidade, concluindo, ainda, pela unidade e singularidade, tendo em vista que os diversos fatos que se sucedem no tempo não indicariam a existência de vários períodos de tempo, tratando-se, assim, de frações dessa unidade.

2.5. Henri Bergson

O método filosófico proposto por Henri Bergson inspira-se na “intuição” para que se possa compreender o significado de “tempo”. Para o filósofo, a intuição “permite que o homem tenha acesso direto à experiência por ele vivenciada, com todos os seus contornos e nuances”⁴², destacando que “o fluxo temporal não pode se dissociar da experiência sob pena de cingi-la”⁴³ e a “duração é a intuição do fluxo temporal em que toda vivência se insere”⁴⁴. E, “nesse processo, a consciência também introduz as suas próprias ‘marcações’ de experiência temporal de forma a produzir uma marcha temporal particular.”⁴⁵

Ensina que “(...) não há estado de alma, por mais simples que seja, que não mude a cada instante, pois não há consciência sem memória, não há continuação

⁴⁰ SARAPU, Daniel Vieira, op. cit., p. 28.

⁴¹ Idem, p. 29.

⁴² Idem, p. 31.

⁴³ Idem, p. 31.

⁴⁴ Idem, p. 31.

⁴⁵ SARAPU, Daniel Vieira. Direito e memória: uma compreensão temporal do direito. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2021, p. 31.

de um estado sem adição, ao sentimento de presente, da lembrança de momentos passados. Nisto consiste a duração. A duração interior é a vida contínua de uma memória que prolonga o passado no presente (...).⁴⁶ Desse modo, ao “associar-se à duração, o tempo adquire a propriedade de contração e expansão segundo a resultante dos vetores sensoriais (passado) e de movimento (futuro) presentes na consciência humana.”⁴⁷

Vislumbra-se que o filósofo sugeria um fluxo temporal do antes (passado) em direção ao depois (futuro), por meio de um movimento irreversível e unidirecional. Compreende-se, portanto, que Henri Bergson relacionou a consciência humana e a experiência vivenciada para desmitificar o significado de “tempo”.

2.6. Edmund Husserl

Husserl discorda que “tempo” se trata de uma “sucessão de ‘agoras’ ou um somatório de instantes pontuais que forma uma linha infinita do passado ao futuro”.⁴⁸ Entende que se trata “de um presente denso (*thick*), que reúne as três dimensões nesse ‘agora’: um presente que é experimentado como presente pela consciência; um passado que é vivido no presente por meio de um processo de retenção da experiência na consciência; e um futuro que é vivido no presente por meio da protensão da experiência pela consciência.”⁴⁹

Denota-se que para Edmund Husserl o tempo sempre se apresenta para o homem em um determinado instante, qual seja, no presente, deixando, assim, de entender o tempo como categorias autônomas (passado, presente e futuro).

3. TEMPO NO DIREITO

Visto brevemente o conceito de “tempo” na visão dos grandes pensadores, adentrar-se-á ao estudo do tempo no direito. Para entender a construção do sentido do tempo no direito, necessário se faz discorrer sobre o processo de positivação das normas jurídicas, tendo em vista que o direito positivo possui finalidade de regular a vida em sociedade.

⁴⁶ BERGSON, Henri. Introdução à metafísica. São Paulo: Abril Cultural, 1974 (Os pensadores), p. 31.

⁴⁷ SARAPU, Daniel Vieira. Op. cit., p. 33.

⁴⁸ Idem, p. 35.

⁴⁹ Idem, p. 35, 36.

O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas de um determinado país que foram vertidas em linguagem pelo legislador competente para prescrever comportamentos de forma técnica. Esse é o direito posto, o qual visa a pacificação social e a harmonização da vida em sociedade, garantindo-lhes uma certeza jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho o direito positivo aparece como plexo de proposições que se destinam a regular a conduta de pessoas, nas relações de inter-humanidade.⁵⁰

Heleno Taveira Torres assinala que:

“O direito organiza essa unidade de medida e, por cortes hermenêuticos, “cria” o “tempo público” e “ordena” o viver no tempo. O tempo é um fato, um dado da realidade construída pela linguagem, mas o direito não se poderia aplicar sem o tempo “do” fato. Nesse processo heurístico e institucionalizante da temporalidade, o direito cria seus mecanismos para organizar a atividade do homem e do Estado ao longo desse contínuo marcado pelos fatos jurídicos.”⁵¹

As regras jurídicas postas no ordenamento jurídico pátrio ingressam no sistema do direito positivo por meio da realização de um processo legislativo, tendo como fundamento de validade o veículo introdutor de normas (Carta Republicana) produzida pelo Poder Constituinte Originário (instrumento primário), a qual se encontra no topo da estrutura hierárquica piramidal (Hans Kelsen) e os demais veículos produtores de regras localizados hierarquicamente abaixo, em hierarquia verticalizada.

Paulo de Barros Carvalho conceitua Fontes de Direito Tributário como “focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzir normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas”.⁵²

Tárek Moussalem, em Fontes de Direito Tributário ensina que:

“a partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento”.⁵³

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 40.

⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 327.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 79.

⁵³ MOUSSELEM, Tárek. Fontes de Direito Tributário. 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 1006, p. 141.

Oportuno destacar que o modo como o legislador se expressa é de suma importância, porquanto é relevante “para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição.”⁵⁴

Robson Maia Lins observou com propriedade que:

“tempo unidirecional é tempo natural, regido pelo princípio da causalidade natural. Não o tempo jurídico. Este é regido pela causalidade jurídica; é construído pelo direito positivo, não havendo qualquer empecilho ontológico à sua multidirecionalidade. Pode, em tese, retroagir; como ocorre com as normas que passam a considerar lícitos comportamentos que antes eram ilícitos; pode ser suspenso, como ocorrem naquelas hipóteses de suspensão dos prazos prescricionais do art. 174, CTN; ou nas causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário (art. 151, CTN); enfim, pode até ser movimentado mais rapidamente, como, por exemplo, na substituição para frente”.⁵⁵

Lourival Vilanova ensina que o “tempo, em si mesmo, é uma sucessão irreversível” (causalidade natural), ou seja, unidirecional, e que somente no tempo juridicizado (causalidade jurídica) os seus efeitos percorrem o passado, o presente e o futuro, demonstrando a sua multidirecionalidade, devendo apenas respeito aos limites impostos no ordenamento jurídico.⁵⁶

Heleno Taveira Torres nota que “toda norma jurídica possui uma *bidimensionalidade temporal*, ou seja, pode ser aplicada tanto para disciplinar fatos futuros quanto para alcançar fatos passados, salvo nas hipóteses abrangidas pelas “regras de bloqueio” que vedem seus efeitos retroativos”.⁵⁷

As lições são precisas ao demonstrar que somente no tempo juridicizado os seus efeitos poderão percorrer o passado, presente e futuro, caracterizando-se como um tempo multidirecional, respeitando-se os limites impostos pelo ordenamento jurídico pátrio.

Portanto, se a produção normativa for realizada em conformidade com o prescrito no ordenamento jurídico pátrio, por meio do poder competente para tal

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 94, 95.

⁵⁵ LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8412>, p. 40

⁵⁶ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 44.

⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 327.

atividade legiferante, a norma será válida e poderá produzir os seus efeitos após a sua publicação, respeitando-se o *vacatio legis* quando não for estabelecido outro prazo para entrada em vigor (art. 1º, LINDB)⁵⁸.

Sobre a vigência das normas cabe destacar que o tempo é um elemento indispensável, porquanto esse é o seu tempo de validade, que pode ser permanente ou temporário, de aplicação imediata ou mediata, demonstrando, assim, que o tempo é essencial ao direito positivado.

Salienta-se que o Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, conhecida como Lei de Introdução ao Código Civil, em decorrência da Lei nº 12.376/2010, passou-se a chamar Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Isso porque tal Decreto-Lei é considerado uma Lei de introdução às Leis em geral, ou seja, é uma norma de “sobredireito”, porquanto se aplica a todos os ramos do direito, contendo princípios gerais sobre todas as normas jurídicas, regulamentando a vigência, a obrigatoriedade, a aplicação, a extraterritorialidade, os conflitos etc.

O artigo 2º da LINDB estabelece que “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”. Denota-se que o tempo é elemento essencial à vigência das normas, haja vista que se a Lei não prever expressamente que essa se destinará à vigência temporária terá vigor até que outra norma a modifique ou revogue (permanente). Aqui se fala no tempo de cessação da vigência da norma, dado que o início está previsto no artigo 1º da LINDB que estabelece que salvo disposição em contrário a norma entra em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

Revela notar que o artigo 6º da LINDB estabelece que a “Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”.⁵⁹ Percebe-se que a preocupação do legislador infraconstitucional com tal enunciado foi a de garantir à sociedade a irretroatividade de lei em total observância ao texto constitucional.

Logo, as normas, via de regra, são admitidas como irretroativas, tendo aplicabilidade apenas para fatos futuros, porém há exceções, especialmente quando

⁵⁸ LINDB. Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

⁵⁹ LINDB. Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

se tratar de normas interpretativas (art. 106, CTN⁶⁰) ou, ainda, quando beneficiar o agente, mas desde que respeitado o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Cabe destacar que as normas de direito tributário ainda devem respeito ao princípio da irretroatividade e da anterioridade previstos no inciso III do artigo 150 da Carta Republicana⁶¹.

Sobre as normas gerais de Direito Tributário, frisa-se que são estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que originalmente foi editado como Lei Ordinária, porquanto à época da sua edição (Constituição de 1946) não se exigia a edição de Lei Complementar. Contudo, em que pese o Código Tributário Nacional ser formalmente Lei Ordinária, foi recepcionado como Lei Complementar em homenagem ao artigo 146 da Carta Republicana de 1988.

Depreende-se, portanto, que as relações jurídicas tributárias são obrigatoriamente disciplinadas por tais instrumentos primários, porquanto são os únicos capazes de promover o ingresso de regras inaugurais em nosso ordenamento jurídico.

Isso se dá em respeito ao princípio da legalidade plasmado no artigo 5º, II, da Carta Republicana, que estabelece que *“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, bem como em homenagem ao princípio da legalidade tributária plasmado no artigo 150, I.

Dentre os instrumentos primários a Constituição da República se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas, os quais devem buscar o seu

⁶⁰ CTN. Art. 106. A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

⁶¹ CF. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houve instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

fundamento de validade no texto constitucional em respeito ao Princípio da Supremacia da Constituição.

Nessa linha de raciocínio, as relações jurídicas tributárias devem ser reguladas pelos instrumentos introdutórios válidos para que haja certeza e segurança jurídica às pretensões tributárias do Estado, bem como aos direitos dos Contribuintes. E considerando que todas as relações jurídicas tributárias têm um início e fim, essas não podem ser perpétuas, cabendo ao legislador a função de delimitar o tempo no direito, por meio do marco inicial para prática dos atos, a sua duração e, ainda, por meio dos institutos da prescrição e da decadência estabelecer o término do direito.

Helena Taveira Torres destaca que:

“Nesse processo de juridicização da temporalidade normativa, o direito prescreve o “decorso temporal” entre os “termos” inicial (a quo) e final (ad quem), qualifica o início da vigência, cria bloqueios normativos para retroações, estabelece efeitos para a datação do tempo público e gera ficções temporais. O próprio tempo legal é uma ficção do tempo como *ser-em-si*. E além desses aspectos, pertinentes ao tempo “no” sistema jurídico, não se pode olvidar do tempo “do” direito, que em tudo influi, no curso da sua historicidade e experiências da secularidade dos institutos, conceitos e aplicações do direito posto e do direito pressuposto. Nesse sentido, o direito constrói seu “tempo” na temporalidade com proibição da retroatividade do não benigno e proteções em relação à vigência para o futuro.”⁶²

Percebe-se, portanto, que as regras positivadas pelo legislador que definirão o nascimento dos fatos jurídicos e do direito, bem como a sua extinção, estabelecendo, assim, a temporalidade do direito.

Eurico Marcos Diniz de Santi assinala que:

“O processo de positivação do direito está diretamente ligado à questão tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, eu ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece, e as normas individuais e concretas retêm o passado.”
(...)
“A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.”⁶³

⁶² TORRES, Helena Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 328.

⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo. Ed. Saraiva. 2001, p. 279.

Denota-se que é o legislador que detém competência para converter em linguagem o que será considerado passado, presente e o futuro, para, assim, medir-se o tempo no direito, tornando-o passível de controle.

Em homenagem ao princípio da segurança jurídica o legislador por veículo normativo próprio estabelece que um fato tributário ocorrido em uma sociedade presente será atingido no futuro pelo decurso de um tempo legalmente previsto para a prática de determinado ato (decadência e prescrição), garantindo-se, assim, os direitos de uma sociedade no futuro sobre determinado fato ocorrido no passado.

Com relação aos efeitos jurídicos, pode-se concluir que sempre serão aplicados no presente porque somente esse é real, haja vista que o passado está em nossa memória e o futuro é uma expectativa que está por vir.

Sobre o tempo, cabe trazer à baila a narrativa de Eurico Marcos Diniz de Santi:

“O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição.

Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.”⁶⁴

Nota-se que o padrão de medida cronológico representado pelo deus Chronos, é o que mais se enquadra aos fatos jurídicos tributários, porque ao adotar tal medida temporal, ter-se-á o marco inicial e o marco final da relação jurídico-tributária, o qual poderá eventualmente ser obstado por um fator externo, suspensivo ou interruptivo, ou, ainda, ser ou não ser atingido pelos institutos da prescrição ou decadência.

Percebe-se, portanto, que o tempo no direito é uma conjunção da medida cronológica de tempo com o movimento ordenado e sucessivo, haja vista que o fato da vida ao subsumir a hipótese de incidência da norma jurídica (passado-anterior) para a constituição do crédito tributário (presente-intermediário), deflagrará o início da contagem do tempo no direito e o seu transcurso por inércia do ente competente poderá fazer com que o crédito tributário seja atingido pela decadência ou fulminado pela prescrição (futuro-posterior), o que, conseqüentemente, caracterizar-se-á como

⁶⁴ Idem, p. 34, 35.

marco final da contagem temporal pelo decurso do prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional⁶⁵.

Ainda, infere-se com o movimento filosófico que o tempo se trata de um “movimento ordenado e ritmado, passível, portanto, de ser por nós conhecido e de servir como padrão de medida para mensurar outros movimentos”⁶⁶, podendo, assim, ser numerado e percebido por todos nós, permitindo-se que seja construído para o direito uma medida de temporalidade.

Vislumbra-se que o estabelecimento do tempo no direito positivado é elemento indispensável que deverá ser observado pelo legislador ao exercer a atividade legiferante, ou seja, o direito temporaliza e o tempo institui, garantindo assim segurança às relações jurídicas tributárias.

4. MEMÓRIA DO DIREITO

4.1. Raffaele de Giorgi

Segundo De Giorgi, “a memória é uma função dos sistemas que temporaliza as operações recursivas atemporais”⁶⁷, destacando que o direito possui uma memória.

O autor ensina que o sistema observa às relações entre seus estados e as conecta, redefinindo ou não o seu funcionamento por meio da memória:

“A memória é uma função que se desenvolve quando o organismo, ou melhor, o sistema observa às relações entre seus estados e as conecta. A memória é, então, um *modus operandi* que continuamente é definido e redefinido pelo modo de funcionamento do sistema e que, ao mesmo tempo, redefine este modo de funcionamento. A memória é um fenômeno correlato que acompanha as operações do sistema. A memória permite um exame contínuo e consistente das operações do sistema. A temporalidade do sistema é produzida através da memória. Ela produz o tempo do sistema, pois permite que ele saiba que todas

⁶⁵ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

⁶⁶ PUENTE, Fernando Rey. O Tempo. 1ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2010 (Filosofias: o prazer do pensar / dirigida por Marilena Chaui e Juvenal Savian Filho), p. 60, 61.

⁶⁷ DE GIORGI, Raffaele. Direito, tempo e memória. Trad. de Guilherme Leite Gonçalves – São Paulo: Quarter Latin, 2006, p. 60, 61.

as suas operações são frutos de si mesmas, ou melhor, que ele, sistema, é determinado por si mesmo.”⁶⁸

Leciona que o direito é “uma estrutura de um sistema que opera continuamente em uma atemporalidade”⁶⁹, porquanto “os eventos que o direito considera juridicamente relevantes transformam-se em presente e, portanto, fragmentam-se, a cada momento, em um antes e um depois.”⁷⁰ Destaca que o “antes e o depois seriam relevantes para o direito se eles não fossem antes de um evento que o direito construiu como síntese relevante para um novo comportamento”.⁷¹

Frisa que o direito “produz, constrói seu próprio tempo e conhece a contingência de sua temporalidade, assim como também sabe que é absolutamente imperiosa a necessidade de um exame de consistência de sua própria construção de eventos”.⁷²

O sistema constrói o seu passado, presente e futuro, por meio da memória:

“Por meio da função da memória, o sistema é presente a si mesmo. Isto permite ao sistema isolar, na rede de contínuos re-envios simultâneos de modificações de estados, aquela modificação de estado que pode ser sintetizada como relevante para um novo comportamento e, conseqüentemente, neste momento, como estado momentaneamente capaz de conexão. Deste modo, a atemporalidade das operações é interrompida e esta interrupção constitui o tempo.”⁷³

Para De Giorgi o direito deve, ao mesmo tempo, “esquecer” e “recordar”, em uma contínua oscilação e que a “unidade do direito” distingue o “sistema e o seu ambiente interno”, sendo representada pela diferença entre a “atemporalidade ou indiferença” e a “temporalidade ou pontualidade de eventos”.⁷⁴

Diz que se trata da função da memória do sistema, permitindo que o sistema jurídico invente uma realidade. Para ele, o sistema não enxerga a experiência do passado como efetivamente ocorreu, mas sim constrói e organiza a realidade do passado com o fim de selecionar e esquecer experiências que produzem a sua inoperância, podendo assim conduzir a sua constante evolução.

⁶⁸ Idem, p. 58, 59.

⁶⁹ Idem, p. 61

⁷⁰ Idem, p. 61.

⁷¹ Idem, p. 61.

⁷² Idem, p. 61.

⁷³ Idem, p. 59.

⁷⁴ Idem, p. 61.

Destaca que “a memória está sempre em toda parte, mas sempre no presente”⁷⁵ e que:

“O presente pode ser observado somente quando o presente é passado. A memória, assim, é resultado da evolução e da evolução não poder observar a evolução. Aquilo que se pode observar são os próprios valores, os próprios estados, os próprios conceitos, ou seja, aquelas aquisições evolutivas que constituem fósseis-guias, sedimentados, que a memória trata como temas no seu contínuo oscilar entre esquecer e recordar. Deste modo, o sistema pode fazer experiência com si mesmo. Por poder tratar a experiência como experiência, o direito redefine seu passado e autoconstrói seu presente como espaço de liberdade, vale dizer, como extensão temporal que torna possível a previsão e a prospecção.”⁷⁶

Percebe-se que sendo a memória criada e ditada pelo próprio sistema, logo, a sua memória é o próprio sistema, dado que pode redefinir o seu passado, reinterpretando-o para construir o seu presente e assim guiar a sua constante evolução, prospectando, prevendo e ligando antecipadamente o seu futuro.

Depreende-se, portanto, com as lições de Rafaelle de Giorgi que o direito produz, constrói seu próprio tempo para redefinir seu passado e autoconstruir o seu presente, permitindo-se previsão e a prospecção, orientando-se pela função da memória, a qual permite a construção da realidade do presente pelo sistema como uma realidade para o direito, construindo o seu início para fixa-lo na memória, para que assim “os eventos que o direito considera juridicamente relevantes transformam-se em presente e, portanto, fragmentam-se, a cada momento, em um antes e um depois.”⁷⁷

4.2. François Ost

O estudo de François Ost sobre a noção de tempo se afasta dos fenômenos físicos e das experiências psíquicas, valendo-se, para o estudo, da noção sociológica. Para ele a relação entre tempo e direito, articula-se em três teses centrais: i) o tempo é uma instituição social antes de ser um fenômeno físico e uma experiência psíquica; ii) a função principal do direito é contribuir para a instituição social; e iii) interação dialética entre o direito e o tempo.

⁷⁵ Idem, p. 62.

⁷⁶ Idem, p. 62.

⁷⁷ Idem, p. 61.

Daniel Vieira Sarapu em sua obra *Direito e Memória*, expõe que o conceito de tempo social utilizado por François Ost foi extraído de Norbert Elias, destacando que o “tempo sócio-histórico nasce de um processo coletivo denominado “temporalização” e que se refere à vivência pelo grupo social da determinação temporal da experiência coletiva temporal no interior de sua cultura.”⁷⁸

O sociólogo Norbert Elias ao definir tempo, expõe que:

“Apreenderemos isso com mais clareza ao voltarmos à forma verbal da palavra “tempo”, à atividade humana de sincronização ou “temporização”. É possível determinar posições e intervalos numa corrida de cavalos, numa reação química, numa visita ou numa guerra. Em todos os estágios do universo, físico, biológico, social ou pessoal, as sucessões de acontecimentos dão margem à sincronização. É isso que temos em vista ao declarar que o conceito de tempo pode ser aplicado a sequências de qualquer espécie, independentemente de seu caráter específico. Na totalidade de casos, a única coisa necessária é a padronização social de uma certa sequência de acontecimentos que sirva de escala de medida, e pouco importa que ela seja de ordem física ou de ordem sócio-histórica.”⁷⁹

Denota-se que para o filósofo o tempo é tido como uma padronização social de uma certa sequência de acontecimentos que sirva de escala de medida, afastando-se da ordem física ou sócio-histórica.

A contribuição do direito para a instituição social, é “mais do que interdito ou sanções, como outrora se pensava, ou cálculo e gestão, como frequentemente se acredita hoje, o direito é um discurso performativo, um tecido de ficções operatórias que exprimem o sentido e o valor da vida em sociedade. Instituir quer aqui dizer estreitar o elo social e oferecer aos indivíduos os pontos de referência necessários à sua identidade e autonomia.”⁸⁰

Sobre a interação dialética entre o tempo social e o direito, François Ost defende o estabelecimento de um elo poderoso entre a temporalização social do tempo e a instituição jurídica da sociedade, expondo que:

“o direito afecta diretamente a temporalização do tempo, ao passo que o tempo determina a força instituinte do direito. Em termos mais precisos: o direito afecta diretamente a temporalização do tempo, ao passo que, em compensação, o tempo determina a força instituinte do direito. Em termos ainda mais precisos: o direito temporaliza ao passo que o tempo institui. Trata-se, pois, de uma dialéctica profunda e não de relações que se entrecruzam entre o direito e o tempo. O tempo não

⁷⁸ SARAPU, Daniel Vieira. *Direito e memória: uma compreensão temporal do direito*. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2021, p. 115.

⁷⁹ ELIAS, Norbert. *Sobre o tempo*. Tradução de Vera Ribeiro; revisão técnica: Andrea Daher. - Rio de Janeiro: Zahar, 1998, p. 60, 61.

⁸⁰ OST, François. *O tempo do direito (Le temps du droit)*. Lisboa: Instituto Piaget, 1999, p. 13, 14.

permanece exterior à matéria jurídica, como um simples quadro cronológico no seio do qual a sua acção se desenrolaria; da mesma forma, o direito não se limita a impor ao calendário alguns atrasos normativos deixando o tempo desenrolar-se normalmente para tudo o resto. Pelo contrário, é do interior que direito e tempo se trabalham mutuamente. Contra a visão positivista que não pára de exteriorizar o tempo, mostraremos que só é possível ‘exprimir o direito’ ‘dando tempo ao tempo’; longe de se resumir ao compasso formal do seu desenrolar cronológico, o tempo é uma das principais apostas da capacidade instituinte do direito.”⁸¹

François Ost ao investigar a relação de tempo com o direito, entende que esse deve ser visto por meio de um quadrante temporal, delimitando-se o passado em memória e perdão, e o futuro em promessa e requestionamento.

Entende que a função da memória serve para ligar o passado lhe assegurando um registro de uma determinada situação. Sobre o perdão ensina que serve para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro. Já a promessa é vista como a ligação do futuro por compromissos normativos. E o requestionamento desligaria o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças. Esse quadrante para François Ost é responsável pela leitura do tempo no direito.

Aponta também o duplo temor da irreversibilidade do já acontecido no passado que poderá ser perpetuado e a imprevisibilidade que um futuro suscita, os quais para serem evitados precisam de mecanismos para desligar o passado e ligar o futuro.

Ensina que se trata de dois polos essenciais da regulação do direito, porquanto o perdão é entendido como a “capacidade da sociedade para ‘saldar o passado’: ultrapassá-lo ao estabelecê-lo, libertá-lo destruindo o ciclo sem fim da vingança e do ressentimento; a promessa (...) como essa capacidade da sociedade ‘creditar o futuro’, comprometer-se em relação a ele por meio de antecipações normativas que balizarão doravante o seu desenrolar”⁸², estabelecendo um futuro ao seu passado. Entende que o perdão e a promessa não são suficientes para fazer a instituição jurídica do tempo social, sendo necessário a associação desses institutos ao requestionamento e a memória, porquanto a memória é a projeção da promessa do passado e o requestionamento é a antecipação do perdão.

⁸¹ Idem, p. 14.

⁸² Idem, p. 42.

Demonstra que uma sociedade sem memória “não conseguiria ter uma identidade nem aspirar a qualquer espécie de perenidade”⁸³; sem perdão “expor-se-ia ao risco da repetição dos seus dogmas e dos seus fantasmas”⁸⁴. E o perdão sem memória reconduz “ao confuso abismo do esquecimento”⁸⁵. Sem promessa entende que “a sociedade vai errando por aí”⁸⁶; sem requestionamento “lá virá o dia em que a lei oprimirá e o contrato explorará”.⁸⁷

Esse é o ritmo do tempo social.

4.2.1. Ligando o passado (Memória)

Sobre a memória entende que se trata da primeira forma do tempo jurídico, dado que a ela incumbe recordar que existe o dado e o instituído, ou seja, trata-se de uma consciência coletiva que evita que a sociedade se assentasse em alicerces transitórios, sendo que ao direito e aos juristas compete a guarda da memória social da sociedade para que as experiências históricas da coletividade permaneçam vivas. Cita que foi preciso um grande sismo social para redescobrir que “uma colectividade só se constrói sobre uma memória partilhada, e ao direito que cabe instituí-la”.⁸⁸

Para ele existem “quatro tempos em vez de um: o tempo genealógico das fundações, o tempo repetitivo da tradição, o tempo cronológico da história dos acontecimentos, e o tempo intertemporal das invariantes jurídicas.”⁸⁹

O tempo genealógico das fundações é visto pelo jurista e filósofo como o “tempo inaugural que escapa em grande parte à datação e remete para aquilo que já deixamos entender da dimensão de indisponível que está na base de qualquer instituição política.”⁹⁰

A tradição para o filósofo é “um código de sentido e de valores transmitidos de geração para geração”⁹¹. Percebe-se que se trata da transmissão geracional (herança) de crenças, culturas, costumes e práticas adotadas e adquiridas pela sociedade ao longo da vivência social. Destaca que a tradição é “caracterizada por

⁸³ Idem, p. 45.

⁸⁴ Idem, p. 45.

⁸⁵ Idem, p. 45.

⁸⁶ Idem, p. 45.

⁸⁷ Idem, p. 45.

⁸⁸ Idem, p. 49.

⁸⁹ Idem, p. 55.

⁹⁰ Idem, p. 54.

⁹¹ Idem, p. 64.

dois aspectos: a continuidade e a conformidade. Por um lado, há ligação a uma dada fonte de anterioridade; por outro, existe alinhamento num determinado foco de autoridade. A tradição é uma anterioridade que constitui autoridade; ela é um código de sentidos e valores transmitidos de geração em geração, constituindo uma herança que defini e alimenta uma ordem”⁹² e o “essencial na tradição é, pois, a autoridade reconhecida ao passado para regular, ainda hoje, as questões do presente”.⁹³

Revela-se, portanto, que a tradição é uma referência ao passado, dotada de autoridade no presente, transmitindo-se continuamente e ininterruptamente.

Por tempo da longa duração entende que é aquele que “apela à conservação e à repetição e encontra na sua própria permanência um título de legitimidade cada vez melhor assegurado; é por excelência o tempo da tradição.”⁹⁴

Já o tempo cronológico da história dos acontecimentos é tido pelo filósofo como “a soma dos actos e acontecimentos datados de modo preciso e cujo rasto irrefutável é relatado ou relatável.”⁹⁵

E o tempo intertemporal das invariantes jurídicas é visto como “certos modos de pensamento, certas exigências da justiça, a recorrência de certas argumentações, uma certa forma de tratar os textos: um estilo jurídico (...)”.⁹⁶

Também, aponta quatro paradoxos da memória: é social; opera a partir do presente; prolongamento direto do precedente (disposição ativa e voluntária); a relação da memória com o esquecimento.

No tocante ao primeiro paradoxo entende que a memória é social e não individual, porquanto nossas recordações só conseguem exprimir nos termos da tradição, fazendo sentido somente se compartilhadas com uma comunidade afetiva e social, o que beneficiaria todo o legado de costumes e de tradições da sociedade.⁹⁷

Sobre o segundo paradoxo descreve que a memória se opera a partir do presente e que só conservamos aquilo que reconstruímos, salientando que:

“a recordação não só é social, como ainda, resulta, em larga medida, de uma reelaboração com a ajuda dos dados retirados do presente e do passado próximo, isto é, das reconstruções intermediárias que já reinterpretaram consideravelmente o material original, por meio de

⁹² Idem, p. 64.

⁹³ Idem, p. 65.

⁹⁴ Idem, p. 55.

⁹⁵ Idem, p. 55.

⁹⁶ Idem, p. 55.

⁹⁷ Idem, p. 59.

sedimentações sucessivas. Não há, pois, memória sem (re-)interpretação colectiva.”⁹⁸

Para ele o terceiro paradoxo “situa-se no prolongamento directo do precedente: se a memória opera a partir do presente e não do passado é porque ela é uma disposição activa, até voluntária, e não uma faculdade passiva e espontânea”⁹⁹, aplicando-se a esse paradoxo a distinção que Aristóteles fazia entre “*mneme*” (simples poder de conservação do passado) e “*anamnesis*” (recordação voluntária do mesmo). Assinala, também, que a “*anamnesis*” é a mais importante para o estudo sobre a instituição jurídica do tempo social.

Acerca do quarto paradoxo expõe a relação da memória com o esquecimento, dado que não “há memorização sem triagem selectiva, não há comemoração sem invenção retrospectiva”¹⁰⁰, sendo o esquecimento o corolário lógico do carácter estruturante e hierarquizante da memória.

Evidencia-se, portanto, que o direito é fundamental para a construção de uma memória social. Na concepção de Ronald Dworkin, o “direito como integridade não passa, com efeito, de um discurso a favor da fidelidade de uma comunidade política aos princípios da moralidade política que inspiram através do tempo o desenvolvimento das suas normas jurídicas”¹⁰¹, valorizando a continuidade transtemporal.

Assinala que o registro da memória se dá por um “imenso trabalho de registro e difusão das informações relativas aos actos e factos mais importantes da vida social – actos ou factos constitutivos de normas ou direitos cujo vestígio é preciso conservar oficialmente para que possam continuar a constituir autoridade pública no futuro.”¹⁰²

Portanto, a memorização das informações oficializadas e arquivadas pelo direito visam o registro de informações e fatos importantes da vida social, contribuindo de maneira eficaz para fixação da memória social e definição direitos e deveres, que se dá por meio da sua continuidade, vinculando-se à temporalidade, proporcionando a sua estabilização por meio da Constituição, Leis etc., garantindo-se, assim, a segurança jurídica que a sociedade espera em um regime democrático de direito.

⁹⁸ Idem, p. 60.

⁹⁹ Idem, p. 61.

¹⁰⁰ Idem, p. 62, 63.

¹⁰¹ Idem, p. 96.

¹⁰² Idem, p. 91.

4.2.2. Desligando o passado (Perdão)

No que diz respeito ao perdão, destaca que serve para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro, dando uma segunda chance para evitar a repetição de dogmas no futuro por meio de um equilíbrio temporal entre memória e esquecimento, um apagamento.

Destaca que o “esquecimento como a memória requerem ser revisitados, selecionados, triados, ultrapassados, subsumidos num tempo que não se reduza unicamente à declinação do passado.”¹⁰³, tratando-se de uma memória seletiva.

Assinala, também, que são essenciais para a positivação do direito, porquanto o perdão é entendido como a “capacidade da sociedade para ‘saldar o passado’: ultrapassá-lo ao estabelecê-lo, libertá-lo destruindo o ciclo sem fim da vingança e do ressentimento”¹⁰⁴, evitando-se, assim, que a sociedade se exponha ao risco da repetição dos seus dogmas e dos seus fantasmas.

Denota-se, portanto, que o perdão para o filósofo francês serve para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro, formando-se no presente um futuro estável, confiável e seguro.

4.2.3. Ligando o futuro (Promessa)

Sobre a promessa o filósofo ensina que por ela o “futuro é tornado menos imprevisível, é-lhe dado um sentido no modo normativo”, pressupondo “uma clara consciência do futuro”¹⁰⁵ e tal promessa “só constituirá vínculo social quando enraizada numa socialidade prévia e referida à regra de fidelidade, enquadrada num fundo de confiança partilhada”.¹⁰⁶

Denota-se que o autor relaciona a promessa à segurança jurídica, porque torna o futuro menos imprevisível, sujeitando-se às regras de fidelidade e confiança. Trata-se da ligação do futuro por compromissos normativos que forma no presente um futuro estável, confiável e seguro, garantindo a previsibilidade e a estabilidade do sistema normativo no tempo.

¹⁰³ Idem, p. 154.

¹⁰⁴ Idem, p. 42.

¹⁰⁵ Idem, p. 207.

¹⁰⁶ Idem, p. 204.

Portanto, a promessa é a “capacidade da sociedade para ‘creditar o futuro’, comprometer-se em relação a ele por meio de antecipações normativas que balizarão doravante o seu desenrolar”¹⁰⁷, tratando de regular a vida em sociedade, guiando os seus comportamentos, direcionando e evitando que falhe, estabelecendo um futuro ao seu passado.

4.2.4. Desligando o futuro (Requestionamento)

No que se refere o questionamento, o autor destaca que serve para desligar o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças, cita em sua obra que sem dúvida:

“o mundo é mais complexo que no século XIX, e já não se conceberia que o legislador alimentasse o sonho da perenidade das leis. Adaptar o texto às circunstâncias variáveis, submetê-lo regularmente à avaliação, enriquecê-lo com precisões jurisprudenciais e doutrinárias, todas essas formas de ‘questionamento’ são perfeitamente legítimas.”¹⁰⁸

Nota-se que o questionamento serve para desligar o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças, por meio da possibilidade de se repensar os efeitos das normas jurídicas, adaptando-se “o texto às circunstâncias variáveis, submetê-lo regularmente à avaliação, enriquecê-lo com precisões jurisprudenciais e doutrinárias, todas essas formas de ‘questionamento’ são perfeitamente legítimas.”¹⁰⁹

Evidencia-se, portanto, que o questionamento surge com o desligamento do futuro para revisão de normas, precedentes etc., à vista de manutenção da promessa jurídica e preservação da memória jurídica.

Desse modo, pode-se notar que existe uma memória no direito, sempre no presente, porque aqui ocorrem os quatro tempos do direito e esses são os instrumentos de medida, dado que coordenam o ritmo do direito. A memória do direito é seletiva e criadora, mas tanto é esquecimento como comemoração, servindo para ligar o passado e assegurando um registro de uma determinada situação. A autoridade da tradição é ela própria evolutiva e histórica. O perdão por sua vez desliga o passado, mas nem por isso é esquecido, tendo em vista que busca imprimir um novo

¹⁰⁷ Idem, p. 42.

¹⁰⁸ Idem, p. 319.

¹⁰⁹ OST, François, op. cit., p. 319.

sentido ao futuro. Já a promessa é a ligação do futuro por compromissos normativos. E o questionamento desligaria o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças. Esse é o fluxo contínuo que proporciona equilíbrio entre tempo e direito.

4.3. Tércio Sampaio

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior o “tempo é um dado fenomênico (tempo físico, tempo psicológico, tempo social etc.) que interfere nas decisões”¹¹⁰ e que o “controle do tempo mediante positividade é, assim, condição de decidibilidade”¹¹¹. E ainda, a positividade do direito aguça a temática do tempo, o qual precisa ser controlado.

O direito não está no tempo, sendo temporal em virtude da sua positividade, fazendo que seja parte da vivência do direito positivado. “O tempo é fator que afeta a vigência das normas. Normas válidas valem no tempo. O tempo de validade de uma norma é a sua vigência.”¹¹² Salienta que umas são temporárias e outras vigem indefinitivamente até que outra a revogue. As normas passam a vigor a partir da sua publicação, passando por um período entre o início da vigência e a promulgação e a publicação, chamado de *vacatio legis* (art. 1º, da LINDB¹¹³). Em regra, as normas são irretroativas em respeito ao princípio da irretroatividade, mas há exceções, *v.g.*, o artigo 106 do Código Tributário Nacional¹¹⁴ que prevê a possibilidade da aplicação da lei a ato ou fato pretérito previstos no referido artigo, ou, ainda, devem respeito ao princípio da anterioridade.

No tocante à irretroatividade das leis, cabe destacar que se trata de respeitar o passado diante de alterações legislativas, garantindo-se à sociedade expectativas legítimas em face da lei nova.

¹¹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O direito, entre o futuro e o passado. São Paulo: Noeses, 2014, p. 7.

¹¹¹ *Idem*, p. 7.

¹¹² *Idem*, p. 8.

¹¹³ Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

¹¹⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Para Tércio Sampaio Ferraz Junior:

“O instituto da *res judicata* (coisa julgada) confere à dinamicidade do sistema um instrumento importante para lidar com as contradições que poderiam surgir entre a incidência passada e a incidência futura. Se o tempo cronológico tudo corrói, o instituto da *res judicata* (coisa julgada) é um instrumento capaz de resgatar o passado em nome de um futuro incerto e cambiante, pela prevalência de uma incidência jurisdicional ocorrida sobre a efetividade de uma nova incidência sobre o mesmo objeto.”¹¹⁵

E o princípio da anterioridade se refere à duração, haja vista que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (princípio da legalidade) e tal princípio “periodiza o tempo juridicamente e lhe dá um sentido de unidade, protegendo os eventos que dentro dela acontecem contra alterações legais que ocorram empiricamente no período”¹¹⁶, no intuito de evitar surpresas na atividade legiferante, garantindo-se previsibilidade normativa e confiança no sistema jurídico.

Salienta que o direito positivado é introduzido com uma “capacidade de retomada reflexiva do passado e antecipação reflexiva do futuro”¹¹⁷, tratando-se de um “tempo existencial, que o direito, mediante posituação normativa, manipula e controla na forma de uma capacidade tecnológica de reinterpretar o passado (sem anulá-lo ou apagá-lo)”¹¹⁸. Percebe-se aqui uma proximidade ao estudo de François Ost, dado que pela posituação normativa o direito registra a memória coletiva, garantindo a autoridade da tradição, possibilitando o perdão sem o esquecimento, realizando uma promessa por meio do planejamento normativo, além da possibilidade de questionamento.

Tércio Sampaio revela que:

“Entre o passado e o futuro, esse tempo cultural que aparece como duração, ou seja, cuja experiência se dá no presente, que o homem vive como um contínuo tem de ser conceitualmente dominado. Pois a duração desafia o tempo cronológico, que tudo corrói: torna o passado (que não é mais) algo ainda interessante (como faz a memória) e faz do futuro (que ainda não ocorreu) um crédito, base de promessa. E a promessa, para esses efeitos, torna-se tema jurídico.”

¹¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O direito, entre o futuro e o passado. São Paulo: Noeses, 2014, p. 14.

¹¹⁶ Idem, p. 14.

¹¹⁷ Idem, p. 12.

¹¹⁸ Idem, p. 12.

Por tal motivo a duração tem a ver com o direito fundamental plasmado na Carta Republicana, qual seja, a segurança jurídica, porque evita que “um evento do passado (o estabelecimento de uma norma e o advento de uma situação normada), de repente, torne-se algo insignificante, e o seu futuro, algo incerto, o que faria do tempo do direito mero tempo cronológico, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida.”¹¹⁹

Vislumbra-se que o autor enfatiza a importância da segurança jurídica plasmada como direito fundamental na Carta Republicana às questões temporais do direito, tendo em vista à necessidade de previsibilidade e a confiança que se espera da atividade legislante.

Assinala que:

“em termos temporais, ocorre um tratamento *sui generis* do fator *tempo*. O ser (cronológico) do agente passa a estar regulado por normas (imputações de sanção) que preveem, desde o passado (momento de imputação da sanção), determinando comportamento futuro (comportamento a ser sancionado), cujas condições estão *pré*-dadas desde o passado. A imputação, assim, torna o comportamento (futuro) do agente um *passado* que se verificará ou como conduta punível ou como conduta permitida.”¹²⁰

Nota-se que se trata de um tempo normativo, decorrente da posituação da norma, o qual é plenamente capaz de lidar com o tempo cronológico, regulando no presente um possível comportamento futuro por meio da previsão em normas passadas. Ou seja, é uma forma pela qual a “norma positivada torna-se um meio pelo qual um passado (um fato tipificado) é mascarado como um futuro possível que se realiza como passado.”¹²¹

Tércio Sampaio compara o direito positivo, em relação à questão do tempo, como uma espécie de “jogo sem fim”, porque “coloca um problema que se assemelha a um jogo desse gênero, com a agravante de que não só é um jogo que não tem fim, mas também tem começo na medida em que põe um fim ao que não tem fim.”¹²² Discorre que o “direito positivo é uma espécie de subproduto *sui generis* do moderno conceito de revolução”¹²³, por meio de uma circularidade (360°) que transpõe o tempo político para a fundação de um novo tempo. “Como se a circularidade de um tempo

¹¹⁹ Idem, p. 12, 13.

¹²⁰ Idem, p. 19.

¹²¹ Idem, p. 21.

¹²² Idem, p. 23.

¹²³ Idem, p. 23.

kairos pudesse ser atravessada pela linearidade de um tempo *chronos*.”¹²⁴ Trata-se de uma comparação em relação à característica estrutural do direito positivo, “pois o direito não é um jogo, mas um conjunto de regras que necessitam da presença humana e são voltadas ao comportamento daquele que pretende jogar”¹²⁵, dirigindo direta ou indiretamente a conduta do homem.

Salienta que as regras do jogo possuem fatores internos e externos que influenciam na possibilidade de se por um fim ao tempo jurídico enquanto jogo sem fim. Aponta como primeira hipótese, uma “metalíngua, um pacto inicial que estabelece aquelas normas que definirão a legitimidade do jogo no tempo: por exemplo, a *constituição* como norma das normas e princípio da temporalidade delas.”¹²⁶ E como a Carta Republicana é o fundamento de validade de todas as normas jurídicas do nosso ordenamento jurídico (Hans Kelsen) em razão da sua força normativa (Konrad Hesse), logo, o tempo jurídico é por ela definido e data da sua promulgação, que é um tempo real externo a ela, é internalizado para efeitos do jogo. Como segunda hipótese demonstra a possibilidade de o tempo histórico ser imanente ao tempo do jogo, mas indica que “sendo histórico o direito só terminaria com o ‘fim da história’”¹²⁷, mas também seria um fator externo dependeria de um expectador para olhar a história como um todo, logo, internalizaria apenas o tempo de vigência. Ressalta como terceira hipótese a existência de um “superdireito, atemporal por definição, que permite determinar, de fora do direito-objeto, a cessação dos sistemas jurídicos”¹²⁸, tratando-se de um direito universal, denominado de direito natural. Assinala que no caso de sistemas jurídicos positivados, nenhuma das hipóteses apresentadas é viável, tendo em vista que se trata de padrões externos que são internalizados para produzir efeitos no jogo jurídico. Ou seja, “no direito positivado, o tempo é tempo positivado pelo próprio direito posto temporalmente”¹²⁹. Expõe que “se os critérios de início e término do jogo não são externos, o jogo sem fim não termina. Mas o jogo do direito positivo começa e termina.”¹³⁰ Entende, ao final, que as hipóteses não se aplicam ao direito

¹²⁴ Idem, p. 23.

¹²⁵ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 27, 28.

¹²⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Op. cit., p. 24.

¹²⁷ Idem, p. 25.

¹²⁸ Idem, p. 25.

¹²⁹ Idem, p. 26.

¹³⁰ Idem, p. 26.

porque é um jogo sem fim, não tendo como fundá-lo de dentro do próprio jogo, tendo em vista que elementos internos não podem colocar fim ao jogo.

Depreende-se, portanto, que o autor enfatiza a importância da segurança jurídica plasmada como direito fundamental na Carta Republicana às questões temporais do direito ora positivadas, tendo em vista à necessidade de previsibilidade e a confiança que se espera da atividade legiferante.

4.3.1. Regras do Jogo

Considerando a brilhante lição de Tércio Sampaio, cabe trazer à baila o estudo da professora Renata Elaine Silva Ricetti, na obra *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*, sobre as regras do jogo sob a análise analítica dos jogos finitos e infinitos de James P. Carse, que apesar da abordagem ser sob a ótica do comportamento social e religioso, defendeu a possibilidade de comparação e sobreposição das regras do direito com as regras do jogo.

Segundo James P. Carse os jogos possuem duas categorias: finitos e infinitos. Para ele, “os jogos finitos são aqueles delimitados por regras e demarcados por aspecto temporal, exigindo que cada partida seja controlada, e todas as jogadas previamente traçadas, destacando sempre como objetivo a conquistar a vitória ao final do jogo, o qual necessariamente terá um fim”¹³¹ e “só terminam quando alguém vence a jogada.”¹³²

Para a autora, “os jogos finitos têm limites temporais, espaciais, todos os jogadores devem concordar com as regras, além da necessidade de existência de oponentes, pois não se pode jogar sozinho”¹³³, concluindo que as “limitações internas são as regras do jogo.”¹³⁴

Assinala que “só sabemos qual é o jogo que estamos jogando se conhecemos suas regras, as quais não são limitações sobre os jogadores, e sim sobre o jogo”¹³⁵, que devem ser de pleno conhecimento das regras do jogo pelos jogadores,

¹³¹ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 29.

¹³² Idem, p. 29.

¹³³ Idem, p. 29.

¹³⁴ Idem, p. 29.

¹³⁵ Idem, p. 30.

por meio de publicação dessas antes do jogo e a aceitação desses, para que, assim, possam se adaptar às regras criadas.

Relacionando à lição de Norberto Bobbio, com o pleno conhecimento das regras do jogo pelos jogadores, tem-se a certeza jurídica que é operada pela prescrição abstrata, dado que é a única capaz de proporcionar a certeza que é tida pelo autor como “a determinação, de uma vez por todas, dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão esteja em grau de saber, com antecedência, as consequências das próprias ações.”¹³⁶

Destaca que James P. Carse discorre que a questão temporal:

“estabelece que no jogo finito, não há um tempo terrestre, e sim um tempo criado pelo próprio jogo. No jogo infinito, é impossível saber quanto tempo o jogo pode ser jogado. Afirma ainda que um dos princípios dos jogos finitos e infinitos é que os participantes do jogo são livres para jogar, e que ninguém é obrigado a jogar.” Ainda, revela que “no jogo finito, as regras não podem mudar no decurso do jogo, contudo, concorda que em se tratando dos jogos infinitos, as regras podem mudar durante o jogo, principalmente quando o mesmo está ameaçado.”¹³⁷

Com a leitura da lição trazida pela autora, extrai-se que o estudo de James P. Carse apesar de possuir abordagem voltada ao comportamento social e religioso é atual e amplamente aplicado às regras direito, senão vejamos.

Para entender a construção do sentido das regras do jogo, necessário se faz rememorar o processo de positivação das normas jurídicas, tendo em vista que o direito positivo possui a finalidade de regular a vida em sociedade.

O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas de um determinado país que foram vertidas em linguagem pelo legislador competente para prescrever comportamentos de forma técnica para regular direitos e deveres, tendo como objetivo primordial a pacificação social e a harmonização da vida em sociedade, garantindo-lhes uma certeza jurídica e a confiança no sistema.

As regras jurídicas postas no ordenamento jurídico pátrio ingressam no sistema do direito positivo por meio da realização de um processo legislativo que tem como fundamento de validade a Carta Republicana de 1988, produzida pelo Poder Constituinte Originário (instrumento primário), a qual se encontra no topo da estrutura

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6ª ed. – São Paulo: Edipro, 2016, p. 180.

¹³⁷ Idem, p. 30.

hierárquica piramidal (Hans Kelsen) e os demais veículos produtores de regras localizados hierarquicamente abaixo, em hierarquia verticalizada.

Robson Maia Lins observou com propriedade que o “tempo unidirecional é tempo natural, regido pelo princípio da causalidade natural. Não o tempo jurídico. Este é regido pela causalidade jurídica; é construído pelo direito positivo (...)”.¹³⁸

Para Roque Antônio Carrazza:

“tempo jurídico é construído pelo direito positivo e obedece ao *princípio da causalidade jurídica*. Justamente porque presidido pelo Homem, pode ter; desde que observados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da CF), seus termos iniciais e finais e a própria fluência, construídos pelo Direito.”¹³⁹

A lição de Lourival Vilanova arremata que:

“tempo, em si mesmo, é uma sucessão irreversível” (causalidade natural), ou seja, unidirecional, e que somente no tempo juridicizado (causalidade jurídica) os seus efeitos percorrem o passado, o presente e o futuro, demonstrando a sua multidirecionalidade, devendo apenas respeito aos limites impostos no ordenamento jurídico.”¹⁴⁰

Argos Campos Ribeiro Simões em sua obra “A função relacional do Tempo nas Hipóteses de Decadência e de Prescrição”, que a “liberdade do homem em atender ou não às prescrições normativas controladoras do tempo não é característica do tempo cronológico, mas do tempo jurídico”¹⁴¹, destacando que o “direcionamento da cronologia jurídica (do passado para o futuro ou do futuro para o passado) depende da espécie normativa”.¹⁴² Portanto, é com a positivação normativa que as regras do jogo serão estabelecidas, direcionando-se a cronologia jurídica, se do passado para o futuro ou do futuro para o passado.

François Ost salienta que “o direito só é comando em termos secundários, e que as suas funções de orientação das condutas e de resolução de conflitos não passam de funções derivadas relativamente a um papel muito mais essencial (...)”¹⁴³ dado que lhe cabe “antes de regular o comportamento dos agentes ou de resolver os seus conflitos, é preciso com efeito definir o jogo em que se inscreve a sua acção.

¹³⁸ LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.
<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8412>, p. 40

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 75, 76.

¹⁴⁰ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 44.

¹⁴¹ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e de prescrição: um enfoque tributário. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 99.

¹⁴² Idem, p. 99.

¹⁴³ Idem, p. 89, 90.

Antes de manejar a distinção do legal e do ilegal, daquilo que é permitido e proibido, é preciso criar o quadro geral de interação no seio do qual essas distinções ganham sentido”.¹⁴⁴

Para o filósofo a analogia do jogo não é por acaso, haja vista que:

“as regras mais essenciais do jogo não são as que definem os lances autorizados ou as faltas proibidas, mas as que determinam as convenções fundadoras do jogo: as que habilitam os jogadores e definem os seus poderes respectivos, determinam os riscos, fixam os objectivos do jogo. Estas regras chamadas constitutivas, criam por assim dizer a própria possibilidade de jogar determinado jogo”.¹⁴⁵

Denota-se que o modo como o legislador se expressa ao positivar as regras do jogo é importante “para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”), e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”¹⁴⁶, bem como da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CF¹⁴⁷) e da não surpresa, evitando-se, assim, a perpetuidade do direito e a insegurança da sociedade em relação ao sistema jurídico.

Para Tércio Sampaio os elementos internos não põem fim ao jogo, tendo em vista que o direito é um jogo jurídico sem fim, porque “no direito positivado, o tempo é tempo positivado pelo próprio direito posto temporalmente”¹⁴⁸ e “se os critérios de início e término do jogo não são externos, o jogo sem fim não termina. Mas o jogo do direito positivo começa e termina. Daí o paradoxo”¹⁴⁹, haja vista que as regras do jogo não podem ser fundadas de dentro do próprio jogo.

Daniela de Andrade Braghetta, na obra *Relação Jurídica Tributária*, assinala com propriedade que o “átimo inicial é sempre possível de ser conhecido, como ocorre no primeiro movimento num jogo de xadrez ou, para o sistema jurídico brasileiro, utilizando-se novamente da Constituição da República, a data de sua promulgação, qual seja 05 de outubro de 1988.”¹⁵⁰ Mas sobre o termo final, aponta

¹⁴⁴ Idem, p. 90.

¹⁴⁵ Idem, p. 90.

¹⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 94, 95.

¹⁴⁷ Art. 5º (...) XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

¹⁴⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *O direito, entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 26.

¹⁴⁹ Idem, p. 25

¹⁵⁰ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Relação Jurídica Tributária*. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2020, p. 38.

que “os atos jurídicos buscam perdurar no tempo, ao que Tércio Sampaio Ferraz Jr. denomina comparativamente ‘jogo sem fim’”.¹⁵¹

Conclui-se, portanto, que para James P. Carse, na obra estudada pela professora Regina Elaine Silva Ricetti Marques, que “os jogos finitos são aqueles delimitados por regras e demarcados por aspecto temporal, exigindo que cada partida seja controlada, e todas as jogadas previamente traçadas, destacando sempre como objetivo a conquistar a vitória ao final do jogo, o qual necessariamente terá um fim”¹⁵², o que em comparação às regras do direito, mostra que a positivação do tempo jurídico deve ser previamente elaborada em respeito aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da legitimidade da norma posta, dado que deve ser sempre de conhecimento da sociedade qual o tempo criado pelo próprio jogo e qual é o jogo que será jogado, o que se dá com o conhecimento das regras por meio do regular processo legislativo e da respectiva publicação da norma positivada.

5. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional no artigo 139, reza que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dessa”, ou seja, trata-se do nome dado à formalização da obrigação tributária, na qual surge direito subjetivo do sujeito ativo e atribui ao sujeito passivo um dever jurídico, que diante da subsunção do fato da vida à hipótese de incidência prevista na norma jurídica tributária (norma geral e abstrata), enseja a conversão em linguagem competente (norma individual e concreta) para a constituição do crédito tributário por meio do ato jurídico de lançamento.

Revela notar que o direito tributário é o conjunto de normas que regulam os tributos e as atividades de tributação do Estado, ou seja, de exigir os tributos, o que nos leva a conceituar tributo nos moldes do artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁵³, que reza uma obrigação *ex lege* a determinadas pessoas (sujeitos passivos) a levar dinheiro aos cofres públicos, em virtude da “realização *in concreto*, num determinado

¹⁵¹ Idem, p. 39.

¹⁵² MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 29.

¹⁵³ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação”¹⁵⁴.

Salienta-se que as normas jurídicas do ordenamento jurídico são tidas como regras de comportamento e de estrutura, classificando-se em relação à estrutura lógica da proposição prescritiva. As normas jurídicas segundo a doutrina dividem-se em normas gerais e abstratas e em normas individuais e concretas.

Norberto Bobbio utiliza o critério formal para distinguir as normas gerais das individuais, relacionando-se exclusivamente às estruturas lógicas das proposições, sendo elementar a distinção entre proposições universais e singulares, dado que uma representa uma classe composta por vários membros e a outra representa um sujeito singular. Destaca que toda proposição prescritiva possui dois elementos constitutivos, quais sejam, o sujeito destinatário da norma e o objeto da prescrição, ou seja, “o primeiro passo para interpretar uma norma jurídica seria o de perceber a quem ela se dirige e qual comportamento estabelece”¹⁵⁵, que resulta em quatro tipos de proposições jurídicas: “prescrições com destinatário universal, prescrições com destinatário singular, prescrições com ação universal e prescrições com ação singular.”¹⁵⁶ Com a distinção realizada entre normas universais e normas singulares, aponta a necessidade de discorrer sobre a generalidade e da abstração das normas jurídicas. Demonstra que é oportuno nomear de “gerais” as “normas que são universais em relação ao destinatário, e ‘abstratas’ aquelas que são universais em relação à ação.”¹⁵⁷ Aponta que as “normas gerais contrapõem-se as que têm por destinatário um indivíduo singular, e sugerimos chamá-las de *normas concretas*.”¹⁵⁸ Entende, ainda, que a generalidade da norma é garantia de igualdade e a abstração é garantia de certeza. E pela combinação desses quatro requisitos: generalidade, abstração, individualidade e concretude; as normas jurídicas podem ser de quatro tipos: normas gerais e abstratas; normas gerais e concretas; normas individuais e abstratas e normas individuais e concretas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

“a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e

¹⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 53.

¹⁵⁵ BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6ª ed. – São Paulo: Edipro, 2016, p. 176, 177.

¹⁵⁶ Idem, p. 177.

¹⁵⁷ Idem, p. 178.

¹⁵⁸ Idem, p. 178.

concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.”¹⁵⁹

Sob o enfoque da estrutura lógica da hipótese normativa, Paulo de Barros Carvalho ensina que “a proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social”¹⁶⁰, assentando-se o antecedente da norma jurídica no “modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível.”¹⁶¹ Anota que a “consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.”¹⁶²

Ensina que a hipótese tributária significará, “sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.”¹⁶³

Sobre o fato jurídico mostra que a sua construção “nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata.”¹⁶⁴ Ensina que para a “constituição do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sinzetético, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do direito e recebendo qualificação jurídica: eis o fato jurídico.”¹⁶⁵ E para que seja tido como “fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.”¹⁶⁶

¹⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e método*. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 148.

¹⁶⁰ Idem, p. 138.

¹⁶¹ Idem, p. 139.

¹⁶² Idem, p. 140.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 285.

¹⁶⁴ Idem, p. 275.

¹⁶⁵ Idem, p. 275.

¹⁶⁶ Idem, p. 287.

Denota-se que o crédito tributário somente surgirá no mundo jurídico quando o fato da vida se subsumir à hipótese de incidência prevista na norma jurídica tributária (norma geral e abstrata), dado o preenchimento dos requisitos da regra-matriz de incidência tributária, por meio da conversão em linguagem competente (norma individual e concreta), emitindo-se o ato jurídico de lançamento.

A respeito da regra-matriz de incidência ensina que se trata de um “instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica”.¹⁶⁷ É, “por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”,¹⁶⁸ Aponta critérios de identificação no descritor da norma, os quais antecedem a consequência da norma tributária, são eles: o critério material (núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa), espacial (lugar em que a ação deve ocorrer), temporal (elementos que traduzem o instante que ocorrerá o fato descrito na hipótese normativa). No consequente da norma, observa-se o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

No que concerne a subsunção do fato à norma, assinala que ocorre “quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”¹⁶⁹. Logo, o fato ao se tornar concreto permitirá a constituição do crédito tributário em virtude do surgimento das relações jurídicas que entrelaçam direitos subjetivos do sujeito ativo e deveres jurídicos do sujeito passivo em cumprir a prestação, formando-se a relação jurídica-tributária.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho a “Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”¹⁷⁰

¹⁶⁷ Idem, p. 153.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 287.

¹⁶⁹ Idem, p. 286.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 141.

Para Hans Kelsen, constitui uma “relação jurídica de natureza especial quando a obrigação de um indivíduo em face do outro está numa interconexão, determinada pela ordem jurídica”,¹⁷¹ dado que a obrigação para ambos os sujeitos está prescrita pelo direito positivado. A partir da constituição da relação jurídica-tributária, entrelaçando-se sujeito ativo e passivo, teremos como autêntica a obrigação tributária (art. 113, CTN¹⁷²), legitimando a constituição do crédito tributário pelo Fisco, aplicando-se a regra-matriz de incidência tributária, convertendo-se em linguagem competente com a emissão do ato jurídico de lançamento.

6. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A princípio, cabe destacar que o artigo 146 da Carta Republicana¹⁷³ estabelece que cabe à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Considerando que o Código Tributário Nacional, formalmente lei ordinária, foi materialmente recepcionado pela Carta Republicana com status de lei complementar, demonstra que preenchido o mandamento constitucional acerca do estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial sobre o lançamento.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, dispõe que:

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.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional reza que:

¹⁷¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 8ª ed. – São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009, p. 187.

¹⁷² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹⁷³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Avista-se que no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional que o ato jurídico de lançamento é uma atividade vinculada, reafirmada pela função prescritiva do artigo 3º do mesmo *Codex* quando reza que será cobrada mediante atividade administrativa vinculante.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, 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 consequente, a formalização do vínculo obrigacional”.¹⁷⁴

Trata-se de um procedimento administrativo (*iter procedimental*) realizado para conversão em linguagem jurídica (ato jurídico de lançamento) do fato social que subsumiu a norma jurídica geral e concreta, tendo por finalidade introduzir na ordem jurídica uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, por meio do qual a autoridade competente procede a individualização dos sujeitos da relação jurídica-tributária (ativo e passivo), o objeto da prestação, a base de cálculo, a alíquota e o respectivo prazo de recolhimento da exação, constituindo-se, assim, o crédito tributário por meio do ato jurídico de lançamento.

Paulo de Barros Carvalho leciona que:

O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma que, por sua vez, tem também seu conteúdo, que consiste em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência tributária, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial.¹⁷⁵

Considerando que o lançamento é um ato jurídico administrativo, necessário se faz mencionar os elementos dispostos no artigo 2º da Lei da Ação Popular¹⁷⁶ (Lei nº 4.717/65) que estabelece que são nulos os atos lesivos ao

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 527.

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 429.

¹⁷⁶ Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

patrimônio público, no caso de incompetência, vício de forma, ilegalidade do objeto, inexistência dos motivos e desvio de finalidade. Portanto, os atos para que sejam considerados válidos dependem da presença dos cinco elementos dos atos administrativos, que são: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ato administrativo é “a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.”¹⁷⁷ Assinala cinco elementos do ato administrativo: o sujeito, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade; que “dizem respeito à existência do ato, enquanto são indispensáveis para sua validade. Nesse caso, agente, forma e objeto seriam os elementos de existência do ato”¹⁷⁸. Mencionando, ainda, que os atos administrativos possuem requisitos que “seriam esses mesmos elementos acrescidos de caracteres que lhe dariam condições para produzir efeitos jurídicos: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei.”¹⁷⁹

Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que os atos administrativos possuem seis pressupostos de validade. São eles: i) sobre o pressuposto subjetivo anota que se trata do sujeito produtor do ato; ii) pressuposto objetivo aponta “a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do ato”; iii) os requisitos procedimentais (pressuposto objetivo) “são os atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato”; iv) pressuposto teleológico considera que a “finalidade é o bem jurídico objetivado pelo ato”; v) pressuposto lógico narra que se trata do “vínculo de pertinência entre o motivo e o conteúdo o ato”; e vi) pressuposto formalístico relaciona-se a “específica maneira pela qual o ato deve ser externado”¹⁸⁰

Paulo de Barros Carvalho com base nos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello (pressuposto objetivo, subjetivo, teleológico, procedimental, causal e formalístico), aplicou ao Direito Tributário os pressupostos de regularidade do ato

a) incompetência;
b) vício de forma;
c) ilegalidade do objeto;
d) inexistência dos motivos;
e) desvio de finalidade.

¹⁷⁷ Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. – 33. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 231

¹⁷⁸ *Idem*, p. 231.

¹⁷⁹ *Idem*, p. 231.

¹⁸⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. rev. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 400-415.

administrativo, identificando-os pormenorizadamente no ato administrativo de lançamento:

- a) pressuposto objetivo: 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 o 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: nexó lógico 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.”¹⁸¹

Extraí-se com a doutrina supracitada que o ato administrativo para que possa produzir os seus efeitos deve observar os seus pressupostos de validade, sob pena de não ter a eficácia pretendida pela Administração.

Com base nos ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho, o ato de lançamento quanto à classificação se trata de um ato *vinculado* porque “o agente pratica reproduzindo os elementos que a lei previamente estabelece”¹⁸², sem margem de discricionariedade. É um ato *simples*, dado que “o ato emana da vontade de um só órgão ou agente administrativo”.¹⁸³ Trata-se de ato *individual e concreto* porque esses “são os que se preordenam a regular situações jurídicas concretas, vale dizer, têm destinatários individualizados”¹⁸⁴ Observando-se o conceito do doutrinador acerca da *natureza constitutiva* do ato administrativo, percebe-se que se trata de um ato modificativo ou extintivo, no sentido que “são aqueles que alteram uma relação jurídica, criando, modificando ou extinguindo direitos”¹⁸⁵, bem como é um ato de *natureza declaratória* dado que “apenas declaram situação preexistente”¹⁸⁶. Nota-se, portanto, que os atos jurídicos de lançamento tributário possuem tanto a natureza

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 529.

¹⁸² Carvalho Filho, José dos Santos. Manual de direito administrativo. – 34. ed. – São Paulo: Atlas, 2020, p. 137.

¹⁸³ Idem, p. 137.

¹⁸⁴ Idem, p. 136.

¹⁸⁵ Idem, p. 139.

¹⁸⁶ Idem, p. 139.

declaratória quanto a constitutiva, haja vista que declara um fato imponível, individualiza o sujeito passivo, cria o direito subjetivo do sujeito ativo exigir o tributo, bem como cria ao contribuinte o dever de recolher aos cofres públicos a exação.

Segundo o citado autor, os atos administrativos precisam estar “revestidos de certas características que os tornem distintos dos atos privados em geral”¹⁸⁷, traduzindo a sua singularidade. Assinala três características: imperatividade, presunção de legitimidade e autoexecutoriedade. A imperatividade “significa que os atos administrativos são cogentes, obrigando a todos quantos se encontrem em seu círculo de incidência.”¹⁸⁸ Destaca que os atos administrativos possuem a “presunção de que nasceram em conformidade com as devidas normas legais”¹⁸⁹, mas tal presunção é relativa admitindo prova em contrário (*iuris tantum*). Aponta que o “efeito da presunção de legitimidade é a autoexecutoriedade”¹⁹⁰, que significa que “o ato administrativo, tão logo praticado, pode ser imediatamente executado e seu objeto imediatamente alcançado”¹⁹¹, dado que “tem como fundamento jurídico a necessidade de salvaguardar com rapidez e eficiência o interesse público”.¹⁹²

Nessa toada, sobre a natureza do ato jurídico de lançamento, Paulo de Barros Carvalho a respeito ensina que a “norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar o seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos.”¹⁹³

Considerando que o ato de lançamento serve para declarar a ocorrência do fato imponível, bem como constitutiva de direitos e deveres subjetivos, cabe trazer à lição do ilustrado autor que arremata à questão:

“Resumindo, para deixar patente que o lançamento tributário tomado como ato jurídico administrativo que põe no ordenamento uma norma individual e concreta, tem no antecedente, o relato do evento tributário, estabelecendo-o como fato; no conseqüente, a prescrição do vínculo que nasce unindo dois sujeitos em torno de uma prestação pecuniária. Visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o “declaratório do fato” representa sua própria composição no plano das

¹⁸⁷ Idem, p. 138.

¹⁸⁸ Idem, p. 128.

¹⁸⁹ Idem, p. 129.

¹⁹⁰ Idem, p. 129.

¹⁹¹ Idem, p. 129.

¹⁹² Idem, p. 129.

¹⁹³ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 427, 428.

objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico.”¹⁹⁴

Extrai-se com a leitura do ensinamento que o ato de lançamento tributário pode ser considerado um tipo misto, tendo em vista o caráter declaratório do fato (mundo fenomênico) que apresenta no antecedente e o caráter constitutivo da relação que realiza no consequente da norma individual e concreta, impondo direitos e deveres (mundo jurídico), o que demonstra que se trata de um ato declaratório com finalidade constitutiva de direitos e deveres subjetivos.

Com relação às modalidades de lançamento, o Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) aponta três: lançamento direto ou de ofício; lançamento misto ou por declaração e lançamento por homologação.

Estevão Horvath indica que essa “classificação tem como base a intensidade da colaboração do administrado na atividade administrativa tributária”¹⁹⁵, tendo em vista que no lançamento direto ou de ofício, “o particular nenhuma participação teria, já que a Administração Fiscal se encarregaria de todas as providências tendentes a apurar o débito tributário.”¹⁹⁶ Aponta que no caso de lançamento misto, ou por declaração, “há uma interação entre particular e Fisco na atividade mencionada”¹⁹⁷, porque via de regra, “o administrado preenche uma declaração, comunicando ao Fisco dados que interessam aos fins do lançamento.”¹⁹⁸ E no lançamento por homologação, citando Paulo de Barros Carvalho assinala que “quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”.¹⁹⁹

Considerando a classificação supracitada, denota-se que o crédito tributário pode ser tanto formalizado e constituído pela autoridade administrativa mediante o lançamento direto ou de ofício, tanto pelo particular por meio do lançamento por declaração (misto) ou por homologação. Ou seja, cabe “à autoridade administrativa e ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata,

¹⁹⁴ Idem, p. 420.

¹⁹⁵ HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolançamento”. 2ª ed. – Revista e Ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65.

¹⁹⁶ Idem, p. 65.

¹⁹⁷ Idem, p. 65.

¹⁹⁸ Idem, p. 65.

¹⁹⁹ Idem, p. 65, 66.

produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal.”²⁰⁰

Vejamos as particularidades de cada modalidade de lançamento tributário.

6.1. De ofício (direto)

O artigo 149 do Código Tributário Nacional estabelece os casos que autoridade administrativa deve realizar o lançamento e revisá-los de ofício, *in verbis*:

“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.”

Com a leitura do artigo supramencionado, capta-se que o rol previsto é exemplificativo dado a possibilidade deixada pelo legislador ao estabelecer que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine, bem como estabelece os casos que o lançamento deve ser lançado em virtude de falha do contribuinte com relação aos seus deveres.

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 527.

Desponta-se que a modalidade de lançamento direto ou de ofício, trata-se da apuração realizada integralmente pelo Fisco sobre o valor do tributo, notificando-se o contribuinte sobre a constituição do crédito tributário, o qual não tem nenhuma participação no processo de formalização e constituição do crédito tributário.

Assim sendo, o lançamento de ofício ou direto se trata de um ato jurídico de atividade vinculada obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, reafirmada pela função prescritiva do artigo 3º do Código Tributário Nacional que determina que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa vinculada, a qual ocorrerá no momento em que um fato social subsumir aos casos previstos em lei ou quando o contribuinte falhar com o seu dever de colaboração, o que consequentemente demandaria a atuação do Fisco.

6.2. Por declaração (misto)

O artigo 147 do Código Tributário Nacional dispõe que:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação.”

No lançamento por declaração ou misto, segundo a lição de Luiz Eduardo Shoueri, o “sujeito passivo e autoridade administrativa devem agir, para que se considere o lançamento válido. Em síntese, o sujeito passivo, ou um terceiro, apresenta uma série de informações à autoridade fiscal, e esta, com base nas informações coletadas, efetua o lançamento tributário.”²⁰¹, notificando o contribuinte para que cumpra a prestação pecuniária no prazo assinalado.

O autor também destaca que:

“a atividade do contribuinte limita--se à informação sobre fatos. Ou seja: quem aprecia juridicamente o fato, decidindo qual a norma a ele aplicável, é a autoridade administrativa. Quem calcula o tributo, portanto, é a autoridade. A declaração a que se refere o dispositivo acima é apenas sobre as circunstâncias materiais do fato.”²⁰²

Estevão Horvath assinala que nesta modalidade de lançamento “há uma interação entre particular e Fisco na atividade mencionada. Em geral, o administrado

²⁰¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 360.

²⁰² Idem, p. 360.

preenche uma declaração, comunicando ao Fisco dados que interessam aos fins de lançamento.”²⁰³

Com relação ao lançamento por declaração cabe destacar que são poucos os tributos submetidos a tal modalidade, tendo em vista que a maioria é submetida ao lançamento por homologação, cita-se como exemplo de lançamento por declaração o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD).

Assim sendo, essa modalidade de lançamento depende da participação do contribuinte por meio da apresentação de informações relevantes ao fato para que o crédito tributário seja devidamente constituído pela autoridade administrativa.

6.3. Por homologação

O artigo 150 do Código Tributário Nacional estabelece que:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”

Paulo de Barros Carvalho ilustra que:

“A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos. (...) Cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica (Lourival Vilanova). É graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração.”²⁰⁴

O festejado autor leciona ainda que o contribuinte “terá de, impreterivelmente, seguir os comandos da lei, implementando os deveres instrumentais previstos, (...) para, desse modo, estruturar a norma individual e

²⁰³ HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolancamento”. 2ª ed. – Revista e Ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 449.

concreta que lhe corresponda expedir.”²⁰⁵ Logo, o contribuinte somente estará apto a realizar o pagamento do tributo por ele apurado após o cumprimento dos deveres instrumentais que lhe cometidos pela legislação tributária.

Depreende-se que o lançamento por homologação se trata de uma atividade realizada pelo particular sem a interferência do Fisco, sendo responsável pela apuração dos valores do débito tributário que acredita ser devido, procedendo o devido recolhimento do tributo após o cumprimento dos deveres instrumentais impostos pelas normas tributárias.

Nessa modalidade de lançamento, vislumbra-se a irradiação e a efetivação do princípio do Estado Democrático de Direito que segundo Heleno Taveira Torres:

“Para a efetividade do princípio do Estado Democrático de Direito em nosso País, a busca pelo aperfeiçoamento da burocracia tributária segundo os valores da democracia, sem dúvida, está em tempos de promissora renovação, com múltiplas demandas pela integração do cidadão aos atos e ao cumprimento das funções administrativas, com destaque para a concretização dos princípios que norteiam a Administração Pública.”²⁰⁶

De fato, há irradiação do Princípio do Estado Democrático de Direito ao lançamento por homologação dado que o legislador ao buscar o aperfeiçoamento da burocracia tributária delega ao particular o dever jurídico de apurar e recolher antecipadamente o valor do débito tributário, cabendo à autoridade administrativa somente à conferência e respectiva homologação ou não do valor apurado e recolhido aos cofres públicos pelo particular.

Estevão Horvath aponta que o lançamento por homologação é conhecido pela doutrina como “autolancamento”:

“O “autolancamento” é o ato, ou o conjunto de atos do particular, que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolancamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco.”²⁰⁷

²⁰⁵ Idem, p. 450.

²⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 177.

²⁰⁷ HORVATH, Estevão. Op cit., p. 112, 113.

Vislumbra-se que se trata de um ato de colaboração do particular com a Administração Pública dado a imposição legal de deveres instrumentais pelo legislador para a formalização e constituição do débito tributário por meio do pagamento antecipado do valor do crédito que o contribuinte acredita ser devido, que posteriormente mediante a atividade administrativa vinculada da autoridade administrativa será conferido e resultará, ao final, no ato jurídico de lançamento que atribuirá força jurídica ao débito tributário, por meio da homologação.

Segundo Estevão Horvath:

“Ao autolancar, o sujeito obrigado estará aplicando o Direito ao caso concreto, desde o instante em que recolhe os fatos por ele realizados, os subsume à norma tributária correspondente para verificar se são fatos impositivos ou não, até o momento em que passa a quantificar o seu débito, aplicando a alíquota à base impositiva, numa atividade que, materialmente, é idêntica à que efetua a Administração Tributária. Contudo, a quantia apurada pelo sujeito passivo é uma mera proposta de lançamento, porquanto o único ato a este correspondente, com caráter definitivo, segundo o CTN, é aquele emanado da Administração.”²⁰⁸

O §1º do artigo 150 do Código Tributário Nacional reforça tal entendimento ao dispor que o *“pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”*

Estevão Horvath destaca que no lançamento por homologação há um dever jurídico impondo ao sujeito passivo de um tributo a responsabilidade pela apuração do débito tributário e respectivo recolhimento aos cofres públicos, sem o prévio exame do Fisco, a qual incumbe homologar ou não. Note-se:

“o sujeito passivo de um tributo ao qual a legislação tenha escolhido esse tipo de “lançamento” tem o dever jurídico de, apurando débito tributário, recolhê-lo – ou, como quer a lei, antecipar o pagamento – sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, caput, C.T.N.).”²⁰⁹

Desse modo, no lançamento por homologação o ato jurídico de lançamento somente será considerado com a respectiva homologação pela Administração Fiscal.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional reafirma esse entendimento:

“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,

²⁰⁸ Idem, p. 153.

²⁰⁹ HORVATH, Estevão. Ibidem, p. 159.

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Ainda é reforçado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Denota-se que para o lançamento se tornar definitivo, necessário se faz o controle dos atos praticados pelo particular pela Administração Fiscal que se dá por meio homologação do crédito formalizado, constituído e pago pelo contribuinte, resultando, ao final, na extinção do crédito tributário. Contudo, caso a autoridade administrativa não concorde com o valor apurado e recolhido pelo particular, não homologará, realizando a revisão de ofício mediante lançamento suplementar do débito tributário que apurou como devido (art. 149, V, VI e VII do CTN).

Revela notar que o ato homologatório da Administração Fiscal pode ser expresso (art. 150, *caput*, CTN) ou tácito (art. 150, § 4º, CTN). O artigo 150 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Estevão Horvath citando o entendimento de Marco Aurélio Greco demonstra que a Administração Fiscal ao efetivar o “lançamento por homologação de forma expressa, entendendo correto o procedimento, ela estará, na realidade, outorgando ao sujeito passivo a quitação do “pagamento antecipado” do tributo por aquele efetuado em cumprimento da lei que assim determinou.”²¹⁰

Sobre a homologação tácita o autor assinala que “decorrido o lapso decadencial de 5 (cinco) anos previsto no § 4º do artigo 150 do C.T.N., tem-se por “homologado” não o lançamento, mas o pagamento que havia sido efetuado pelo

²¹⁰ HORVATH, Estevão. Op. cit., p. 168.

sujeito passivo.”²¹¹ Entende que findo esse prazo, “falar-se-á em ocorrência de prazo decadencial.”²¹²

À vista do ocorrido, nota-se que a modalidade de lançamento por homologação se trata de um ato de colaboração do particular praticado pela imposição legal de deveres instrumentais, incumbindo-lhe a apuração do débito tributário que acredita ser devido, cabendo-lhe a formalização e constituição por meio do pagamento antecipado, sem nenhuma interferência da Administração Fiscal, a qual realizará a conferência dos atos praticados pelo contribuinte dentro do prazo de 05 (cinco) anos, para, ao final, homologá-lo (expressamente ou tacitamente), garantindo-se a estabilidade da relação Estado e contribuinte, extinguindo-se o crédito tributário.

6.4. Da alterabilidade do lançamento

De acordo com o artigo 141 do Código Tributário Nacional estabelece:

“Art. 141. O crédito tributário regulamente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”

O artigo 145 do Código Tributário Nacional estabelece as causas de alteração do ato jurídico de lançamento, *in verbis*:

“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.”

Descortina-se que o artigo 145 do Código Tributário Nacional estabelece as hipóteses que o lançamento devidamente notificado ao contribuinte poderá ser alterado em razão da “discussão sobre a validade do ato, prevendo ainda, a iniciativa do fisco, que para a efetivação de novos lançamentos, quer para a revisão daqueles celebrados”²¹³. O inciso I possibilita a participação do sujeito passivo que pode apresentar impugnação ao lançamento regularmente notificado. Já os incisos II e III

²¹¹ Idem, p. 168.

²¹² Idem, p. 168.

²¹³ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 440.

possibilitam iniciativa de ofício da autoridade administrativa quanto à interposição de recurso de ofício e a revisão de ofício nos casos previstos no artigo 149 do mesmo *Codex*.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional reza que:

“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.”

Nota-se que a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa por força de decisão administrativa ou judicial, só poderá ser efetivada em relação ao mesmo sujeito passivo em relação a fatos geradores ocorridos após a sua introdução em garantia ao princípio da certeza e da segurança jurídica.

Reza o artigo 149:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I – quando a lei assim o determine;
 - 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.”

Percebe-se que o artigo supramencionado apresenta as hipóteses que possibilitam o lançamento ou a sua revisão pela autoridade administrativa, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Renata Elaine Silva Ricetti Marques ensina que:

“A revisão do lançamento pode ser de duas formas: comutativa e suplementar. A comutativa ocorre nas hipóteses de substituição (troca) de lançamento de competência da própria autoridade administrativa, isto é, nas hipóteses de lançamento por declaração. E a suplementar ocorre quando a autoridade tem o dever de realizar o lançamento em decorrência de omissão total ou parcial do lançamento delegado ao particular, isto é, nas hipóteses de lançamento por homologação.”²¹⁴

Com base no ensinamento trazido à baila, nota-se que as possibilidades de revisão de ofício pela autoridade administrativa previstas nos incisos do artigo 149 do Código Tributário Nacional divide-se em lançamento de ofício comutativo (II, III, IV e IX) e em lançamentos suplementares (V, VI e VII).

Por fim, cabe destacar que a revisão de lançamento só pode ser realizada pelo Fisco enquanto não for extinto o direito da Fazenda Pública (parágrafo único), ou seja, respeitando-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

7. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O TEMPO NO DIREITO

Considerando o decorrido no presente estudo sobre o significado de “tempo” no direito para os grandes filósofos e juristas, bem como das modalidades de lançamento responsáveis pela constituição do crédito tributário, passa-se a relacioná-los com o tempo no direito.

De acordo com entendimento de François Ost, a memória serve para ligar o passado e assegurar um registro de uma determinada situação. Sobre o perdão ensina que serve para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro. Já a promessa é vista como a ligação do futuro por compromissos normativos. E o questionamento desligaria o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças.

Argos Campos Ribeiro Simões destaca que a “memória jurídica reconstrói no presente um passado composto, normativo, individual e subjetivo, como se fosse

²¹⁴ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 104, 105.

social e objetivo, além de seletivo, ou seja, convive com “esquecimentos” e lembranças selecionados. Este é o ligar o passado como efeito de memória.”²¹⁵

O artigo 144 do Código Tributário Nacional é um ótimo exemplo de memória jurídica, *in verbis*:

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Denota-se que o artigo 144, *caput*, do Código Tributário Nacional dá amparo ao princípio da irretroatividade plasmado no artigo 150, III, “a”, da Carta Republicana, ao dispor como regra que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (*tempus regit actum*), ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, o ato jurídico de lançamento irá se ligar a um registro do passado (fato gerador) para constituir o crédito tributário em ampla garantia ao princípio da segurança jurídica, tendo em vista a não permissão de desligamento dos direitos já estabilizados.

Revela notar que a parte final do *caput* do referido artigo estabelece que “rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, garantindo a segurança jurídica e a confiança legítima do sujeito passivo no sistema.

Oportuno destacar que a possibilidade de retroação prevista no § 1º, do artigo 144, do Código Tributário Nacional, refere-se a novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ou seja, somente ao direito tributário procedimental e formal.

Segundo Heleno Taveira Torres “a segurança jurídica protege situações que se consolidaram no tempo, ao garantir a irretroatividade das leis e impedir que

²¹⁵ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e de prescrição: um enfoque tributário. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 115.

seus efeitos atinjam a *coisa julgada*, o *ato jurídico perfeito*, e o *direito adquirido*, diretamente ou por regras de superposição, como são as de direito tributário.”²¹⁶

Destaca que “a proteção ao direito adquirido (i), ao ato jurídico perfeito (ii) e à coisa julgada (iii) equivale à *garantia* constitucional que preserva os cidadãos contra a retroatividade de leis para modificar situações já constituídas, consolidadas ou julgadas no passado.”²¹⁷

A memória jurídica é garantida na Carta Republicana pelo artigo 5º, XXXVI, que prevê que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, bem como pelo artigo 150, III, “a”, que veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional prestigia a ideia de segurança jurídica ao dispor que:

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 texto legal traduz a ideia de segurança jurídica, dado que afasta a possibilidade de retroatividade de novos critérios adotados pela Administração Fiscal para o exercício do ato jurídico de lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo, o qual somente pode ser exercido aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

Não obstante, a segurança jurídica também é prestigiada no artigo 24 da LINDB ao estabelecer que 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.”

Sobre o perdão, o filósofo francês ensina que tal instituto serve para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro, formando-se no presente

²¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 357.

²¹⁷ Idem, p. 357.

um futuro estável, confiável e seguro, sendo plenamente visualizado nos casos de remissão e anistia.

O artigo 172 do Código Tributário Nacional reza que:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I – à situação econômica do sujeito passivo;
- II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III – à diminuta importância do crédito tributário;
- IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V – a condições de peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

Paulo de Barros Carvalho assinala que a remissão significa perdão e se trata de modalidade extintiva da obrigação (art. 156, IV, CTN), dependendo de lei autorizadora para sua concessão, tendo em vista que por meio dela “desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo”, sendo necessário também a “prévia existência do ato jurídico administrativo ou, sendo o caso, da norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo”.²¹⁸

Exemplifica-se também o perdão de François Ost na modalidade de exclusão do crédito tributário prevista no artigo 180 e 181 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

- I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiros em benefício daquele;
- II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

- I – em caráter geral;
- II – limitadamente:
 - a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
 - b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
 - c) a determinada região do território de entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

²¹⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7ª ed. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 581.

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a anistia fiscal “é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da penalidade.”²¹⁹

Para ele a anistia volta “apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento.”²²⁰

Ademais, vislumbra-se o perdão no artigo 106, II, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Trata-se da aplicação da lei mais benéfica âmbito do direito tributário a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando a lei deixar de defini-lo como infração, fazendo com que o ilícito desapareça por força da aplicação retroativa, sendo considerada por Paulo de Barros Carvalho como anistia tácita.

Já a promessa é a ligação do futuro por compromissos normativos que forma no presente um futuro estável, confiável e seguro, garantindo a previsibilidade e a “estabilidade do sistema normativo no tempo, os artigos 100, 106, 112, 146 e 156, X, do CTN amparam a segurança jurídica nas hipóteses de “prática reiterada”, “lei mais benigna”, “lei interpretativa”, “modificação de critérios para lançamento anterior” ou de “decisão transitada em julgado” e, respectivamente, com diferentes efeitos, que

²¹⁹ Idem, p. 619.

²²⁰ Idem, p. 620.

vão da exclusão de sanções ou acréscimos moratórios à própria “extinção do crédito tributário”.²²¹

Segundo Heleno Taveira Torres a “estabilidade sistêmica tem como objetivo conferir às relações intertemporais proteção aos efeitos já consolidados no passado, aos presentes e aos futuros (neste caso, tanto dos fatos ocorridos no passado com produção de efeitos para o futuro – pendentes e condicionados – quanto dos fatos futuros em relação aos atos constituídos no passado).”²²²

Salienta-se, ainda, o disposto nos artigos 5º, II, XXXVI, 150, I, e II, III, “a”, “b” e “c”, IV, da Carta Republicana que preveem expressamente os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da legalidade tributária, da igualdade, da anterioridade e do não confisco.

Denota-se que em todas as normas constitucionais e tributárias, ora exemplificadas, avista-se uma promessa jurídica de um futuro estável, previsível, seguro e confiável.

Por sua vez, o questionamento serve para desligar o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva com as mudanças, por meio da possibilidade de se repensar os efeitos das normas jurídicas, adaptando-se “o texto às circunstâncias variáveis, submetê-lo regularmente à avaliação, enriquecê-lo com precisões jurisprudenciais e doutrinárias, todas essas formas de ‘questionamento’ são perfeitamente legítimas.”²²³

Nota-se que o questionamento surge com o desligamento do futuro para revisão de normas, precedentes etc., à vista de manutenção da promessa jurídica e preservação da memória jurídica.

Exemplifica-se a aplicação do questionamento de François Ost no Controle de Constitucionalidade Concentrado realizado pelo Excelso Pretório previsto no artigo 103 da Carta Republicana, bem como na Lei nº 9.868/99, tendo por finalidade a verificação da compatibilidade de determinada norma ou ato normativo com o texto constitucional. Destaca-se que o desligamento do futuro para preservação da promessa jurídica e a memória, pode ser percebido na restauração de normas revogadas por meio do processo de Controle de Constitucionalidade, denominado

²²¹ TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 359.

²²² Idem, p. 361.

²²³ OST, François, op. cit., p. 319.

efeito repristinatório. Verifica-se também a presença do requestionamento quando há alteração jurisprudencial de determinado Tribunal para modificar o entendimento sobre determinada matéria, desligando o passado para operar as revisões necessárias à manutenção das promessas.

Vislumbra-se, portanto, que o quadrante temporal de François Ost se faz necessário para ditar o ritmo do tempo, tratando-se de um movimento contínuo, para “percorrer a direção de desligar o passado e ligar o futuro, desligar o passado pelo perdão e ligar o futuro pela promessa, orientado sempre pela memória e o questionamento, que liga o passado e desliga o futuro”²²⁴, garantindo-se a estabilidade do sistema jurídico.

Também é de suma importância revelar que a analogia com o jogo não é por acaso, haja vista que o modo como o legislador se expressa ao positivar as regras do jogo é importante “para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”), e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”²²⁵, bem como da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CF) e da não surpresa, evitando-se, assim, a perpetuidade do direito e a insegurança da sociedade em relação ao sistema jurídico.

Nota-se que dentre as regras do jogo a prescrição e a decadência, possuem extrema relevância para a segurança jurídica, sendo institutos de estabilização do direito, dado que são responsáveis por prever o tempo, impondo-lhe um limite final e, assim, evitar perpetuidade de direitos, restringindo a aplicação das normas jurídicas.

Eurico Marcos Diniz de Santi nota que:

“No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.

Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, o direito ao crédito ou o direito

²²⁴ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 49.

²²⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 94, 95.

de pleitear administrativamente o débito do Fisco. Ao aplicar a regra da prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal, à ação de repetição do débito do Fisco ou ao crédito.”²²⁶

A lição do autor é precisa ao mostrar que os institutos da decadência e prescrição provocam uma espécie de autofagia do direito motivada pelo tempo, dado que o direito extingue o direito para produzir um novo direito.

O Código Tributário Nacional prevê nos artigos 173 e 150, § 4º, o instituto da decadência, vejamos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com a leitura dos artigos supramencionados, nota-se que o artigo 173, aplica-se aos lançamentos de ofício e por declaração e o artigo 150, § 4º, refere-se aos lançamentos por homologação.

Paulo de Barros Carvalho leciona que:

“A decadência, como, de resto, todas as entidades do hemisfério jurídico, pode ser analisada numa instância normativa, enquanto regra que compõe o sistema do direito positivo, ou no plano factual, como acontecimento do mundo, descrito em linguagem. Fala-se, portanto, em “norma decadencial” e em “fato decadencial”. Na condição de norma, desfrutando da comum estrutura de todas as unidades do ordenamento, integra-se de um antecedente ou hipótese e de um consequente ou tese. A hipótese descreve as notas predicativas de um acontecimento de possível ocorrência: “dado o decurso de certo

²²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo. Ed. Saraiva. 2001, p. 143, 144.

trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite”; e a tese prescreve a desconstituição do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido: “deve ser a extinção do direito”.²²⁷

Ainda, nota que:

“O efeito extintivo previsto é o do desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer sua competência administrativa para constituir o crédito tributário. Reconhecido o fato da decadência, sua eficácia jurídica será a de fulminar a possibilidade de a autoridade administrativa competente realizar o ato jurídico-administrativo do lançamento. Sabemos que, sem efetua-lo, não se configura o fato jurídico e, por via de consequência, também não se instaura a obrigação tributária.”²²⁸

Arremata expondo que “a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.”²²⁹

Percebe-se que o direito da Fazenda Pública desaparece pelo não exercício de sua competência para constituir o crédito tributário pelo ato jurídico de lançamento, extinguindo-se a sua competência para editar a norma individual e concreta do lançamento. O exercício da competência deverá ocorrer dentro do prazo de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN) ou da data da em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, CTN), sob pena de decair o seu direito. Ainda, há o prazo previsto no parágrafo único do artigo 173, do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte tem ciência de alguma medida ou fato preparatório indispensável ao lançamento, sendo esse outro marco inicial da contagem do prazo decadencial.

Já com relação ao prazo decadencial relacionado ao lançamento por homologação o § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional é cristalino ao estabelecer que o termo inicial da contagem do prazo de 05 (cinco) anos para que se realize a homologação, contar-se-á da ocorrência do fato gerador, o qual se

²²⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 254.

²²⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7ª ed. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 584.

²²⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 271.

eventualmente transcorrido sem pronunciamento do Fisco acarretará na extinção definitiva do crédito tributário, considerando-se homologado o lançamento, ressaltando-se apenas a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Paulo de Barros Carvalho aponta que a palavra “decadência” “é usada para denotar esse procedimento completo, em que se observa o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, e, quando traduzido em linguagem competente, tem o condão de instaurar a norma decadencial.”²³⁰

Ensina ainda que o procedimento da decadência é:

“processo de preparação, que tem início no termo disposto em lei para a contagem do prazo e término no ato de produção do fato jurídico, com a expedição do documento competente; “ato da decadência” como o produto final do procedimento, o fato jurídico decadencial, composto por enunciados de teor prescritivo, consubstanciados num documento que passa a integrar o sistema do direito positivo; e, a “norma de decadência” como a previsão legal abstrata tanto do ato quanto do procedimento, postulada com a seguinte formulação: “dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, com início no marco especificado em lei e término com a expedição do documento competente deve ser a extinção do direito”.²³¹

Regina Elaine Silva Ricetti Marques assinala que as “normas de decadência são positivadas com o objetivo de encontrar o equilíbrio do fenômeno temporal dentro do sistema jurídico; o legislador busca no mundo social os elementos necessários para restringir a aplicação das normas jurídicas.”²³² Para ela a decadência “é o nome jurídico do instituto que delimita o fim do limite do tempo para a constituição do crédito tributário.”²³³

Ensina que o instituto da prescrição “disciplina o fim do limite do tempo para se alcançar a exigibilidade do crédito tributário”. Sendo que a sua “função é de fulminar o tempo que tem a autoridade administrativa para exigir o crédito constituído, acarretando a sua extinção.”²³⁴

O artigo 174 do Código Tributário Nacional reza que:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7ª ed. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 594.

²³¹ Idem, p. 595.

²³² MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 88.

²³³ Idem, p. 88.

²³⁴ Idem, p. 90.

- I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Paulo de Barros Carvalho leciona que “o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução)”. Logo, após o decurso desse prazo sem que a Fazenda Pública tenha exercido a sua pretensão, fulminar-se-á a prescrição, a qual poderá ser interrompida nos casos previstos no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

O artigo 156 do Código Tributário Nacional²³⁵ é incisivo ao dispor que a decadência e a prescrição extinguem o crédito tributário, tratando-se de regras extintivas de direitos, pondo um fim ao direito de o Fisco constituir o crédito tributário ou, ainda, realizar a sua cobrança. Logo, o instituto da decadência serve para colocar um ponto final no direito de o Fisco constituir o crédito tributário e a prescrição serve para por um fim ao exercício da pretensão da cobrança do crédito tributário por parte da Fazenda Pública.

Depreende-se, portanto, a relação que o tempo no direito possui com a constituição do crédito tributário, sendo a decadência e a prescrição tidas como as regras do jogo responsáveis por demarcar o fim do direito de a Administração Fiscal constituir o crédito tributário, bem como para que exerça a sua pretensão para a cobrança do crédito ora constituído pelo ato jurídico de lançamento. Percebe-se que em ambos os institutos, caso venha a transcorrer o tempo previsto na norma positivada, haverá a extinção do crédito tributário.

Assim sendo, o tempo no direito e a constituição do crédito tributário entrelaçam-se para garantir aos administrados e à Administração Fiscal a “exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”), e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”²³⁶, bem como da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CF) e da não surpresa, evitando-

²³⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência;

²³⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 94, 95.

se, assim, a perpetuidade do direito e a insegurança da sociedade em relação ao sistema jurídico, assegurando-se a estabilização sistêmica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Evidentemente que no presente trabalho não se pretendeu esgotar a temática, mas sim iniciar uma jornada que se prosseguirá nos próximos anos para aprofundar o estudo do tempo no Direito Tributário.

Buscou-se nesse trabalho trazer a visão dos grandes mestres da filosofia, da sociologia e do direito, para que fosse possível percorrer o significado de “tempo” e assim analisar como seria a sua mensuração, a sua positivação e a sua finalidade, porquanto é elemento de extrema importância para a constituição do crédito tributário.

Foi trazido o pensamento dos grandes filósofos, sendo que para Aristóteles o significado de tempo por meio da numeração do movimento entre dois “agoras”, um anterior e um posterior, sucessivo e contínuo. Platão já buscava a definição de tempo nos astros e corpos celestes, dado a regularidade e periodicidade, permitiu a adoção de um padrão de medida para ordenar os períodos numericamente. Com os questionamentos de Santo Agostinho, o tempo passou a ser visto como um aspecto psicológico, interno e externo, que existia na alma do homem e medido pela mente. Para Immanuel Kant o tempo se presta a organizar as sensações provenientes da experiência vivida, as quais ficam estruturadas na mente humana de maneira organizada em uma ordem cronológica temporal, sendo um fato da razão. Henri Bergson se inspirou na intuição. Já Edmund Husserl entendia que o tempo sempre se apresentava para o homem no presente. Denota-se, portanto, que o pensamento dos filósofos sobre a definição de tempo contribuiu significativamente para o estudo do tempo no direito.

O tempo no direito é normativo, decorrente da positivação da norma, a qual é plenamente capaz de lidar com o tempo cronológico, regulando no presente um possível comportamento futuro por meio da previsão em normas passadas, ou seja, é multidirecional, podendo percorrer passado, presente e futuro. Percebemos que o próprio sistema constrói a sua realidade e o seu próprio tempo, estabelecendo para si os eventos que considera relevantes no presente para organizar a realidade do passado com o fim de recordar e esquecer experiências que produzem a sua

inoperância, tornando, assim, o futuro previsível para garantir segurança e certeza jurídica, bem como a sua constante evolução.

O estudo do quadrante temporal de François Ost reforçou que o direito se trata de movimento contínuo passível de mudanças, dado a possibilidade de desligar o passado pelo perdão e ligar o futuro com a promessa, respeitando-se à memória, à tradição e o requestionamento, que ligam o passado e desligam o futuro. Trata-se de um movimento contínuo, sendo a memória responsável em ligar o passado lhe assegurando o registro de uma determinada situação. O perdão para desligar o passado para imprimir um novo sentido ao futuro. A promessa é a ligação do futuro por compromissos normativos. E o requestionamento desliga o futuro para operar as revisões que se impõem para que a promessa sobreviva às mudanças.

Sobre o crédito tributário, vislumbrou-se que se trata do nome dado à formalização da obrigação tributária, na qual surge direito subjetivo do sujeito ativo e atribui ao sujeito passivo um dever jurídico, que diante da subsunção do fato da vida à hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata, enseja a conversão em linguagem competente (norma individual e concreta) para a constituição do crédito tributário por meio do ato jurídico de lançamento.

A lição de Paulo de Barros Carvalho nos ensinou que lançamento tributário é “o ato jurídico administrativo, da categoria 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 consequente, a formalização do vínculo obrigacional.”²³⁷, assumindo providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos.

No que tange às modalidades de lançamento, revelou-se no Código Tributário Nacional (arts. 147 a 150) três espécies: lançamento direto ou de ofício; lançamento misto ou por declaração e lançamento por homologação. E relacionando-os ao tempo no direito, depreendeu-se que o legislador estabeleceu as regras do jogo de decadência e da prescrição, ou seja, colocou um ponto final no direito de o Fisco constituir o crédito tributário, bem como um fim ao exercício da pretensão da cobrança do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, que se transcorrido por inércia do Fisco pode ensejar a extinção do crédito tributário ou a homologação tácita no caso de autolancamento.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e método*. 7ª ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 527.

Conclui-se, portanto, que o entrelaçamento do tempo no direito e a constituição do crédito tributário é de suma importância para a segurança jurídica, pois o tempo no direito é o único capaz de percorrer o passado, presente e o futuro, para garantir aos administrados e à Administração Fiscal a “exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”), e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição”²³⁸, bem como da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CF), da legalidade tributária e da não surpresa, evitando-se, assim, a perpetuidade do direito e a insegurança da sociedade em relação ao sistema jurídico, assegurando-se a estabilização sistêmica para proteger os efeitos já consolidados no tempo (passado, presente e futuro).

²³⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019, p. 94, 95.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGOSTINHO, Santo. Confissões. Trad. por Beatriz S. S. Cunha - 1ª Ed. - São Paulo: Editora Principis 2019.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

ALEXY, Robert. Conceito e validade do direito. 1ª ed. – São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 30ª ed. rev. – São Paulo: Malheiros, 2012.

BERGSON, Henri. Introdução à metafísica. São Paulo: Abril, 1974 (Os pensadores)

BOBBIO, Norberto. O tempo da memória: De senectude e outros escritos autobiográficos / Norberto Bobbio: tradução Daniela Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 2ª ed. – São Paulo: Edipro, 2014.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 6ª ed. – São Paulo: Edipro, 2016.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Relação Jurídica Tributária. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010.

Carvalho Filho, José dos Santos. Manual de direito administrativo. – 34. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.

CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7ª ed. – São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Crédito Tributário (A função do Cidadão-Contribuinte na Relação Tributária). – São Paulo: Malheiros, 2004.

DE GIORGI, Raffaele. Direito, tempo e memória. Trad. de Guilherme Leite Gonçalves – São Paulo: Quarter Latin, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. – 33. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ELIAS, Norbert. Sobre o tempo. Tradução de Vera Ribeiro; Revisão técnica: Andrea Daher. - Rio de Janeiro: Zahar, 1998.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O direito, entre o futuro e o passado. São Paulo: Noeses, 2014.

HESSE, Konrad. A Força Normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolançamento”. 2ª ed. – Revista e Ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura. São Paulo: Abril Cultural, 1974. Coleção Os Pensadores. Vol. XXV. Tradução de Valério Rohden.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 8ª ed. – São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009.

LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8412>

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 3ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019.

MATSUURA, Oscar T. 1939 – Timeu: a Cosmologia de Platão. São Paulo: / 2019. <https://www.iag.usp.br/sites/default/files/Timeu.pdf>

OST, François. O tempo do direito (Le temps du droit). Lisboa: Instituto Piaget, 1999

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2020.

PUENTE, Fernando Rey. Ensaio sobre o tempo na filosofia antiga. 1ª ed. - São Paulo: Ananblume, 2010. (Coleção Archaí: as origens do pensamento ocidental, 3).

PUENTE, Fernando Rey. O Tempo. 1ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2010 (Filosofias: o prazer do pensar / dirigida por Marilena Chaui e Juvenal Savian Filho)

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo. Ed. Saraiva. 2001.

SARAPU, Daniel Vieira. Direito e memória: uma compreensão temporal do direito. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2021.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e de prescrição: um enfoque tributário. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015.