

**Revista Científica Di Fatto, ISSN 2966-4527. Edição 6. Ano: 2026.**

**Submissão em:** 29/01/2026

**Aprovação em:** 30/01/2026

**Publicado em:** 30/01/2026

**Disponível em:** <https://revistadifatto.com.br/artigos/natureza-declaratoria-do-ato-administrativo-de-reconhecimento-da-isencao-e-sua-eficacia-retroativa/>

## **Natureza declaratória do Ato Administrativo de reconhecimento da isenção e sua eficácia retroativa**

**William de Souza Pimentel Ferrari Santana**

Graduado em Direito pela Universidade Fumec, pós graduado em Advocacia na Fazenda Pública e Procurador Municipal no Município de Santa Luzia/MG.

### **Resumo**

O artigo examina a natureza jurídica do ato administrativo de reconhecimento da isenção tributária e seus efeitos temporais, com ênfase no art. 179 do Código Tributário Nacional e na reserva legal prevista no art. 150, §6º, da Constituição Federal. A partir de revisão doutrinária e análise de precedentes do STF, STJ e TJMG, sustenta-se que o despacho que reconhece o preenchimento dos requisitos para a fruição da isenção possui natureza meramente declaratória, produzindo efeitos *ex tunc*. Demonstra-se, ainda, que a retroação dos efeitos do ato não se confunde com retroatividade da lei tributária, por consistir na aplicação da norma isentiva vigente à época do fato gerador. Por fim, discute-se a possibilidade de revisão de ofício do lançamento pela Administração Tributária, à luz da autotutela e do princípio da verdade material, observados os limites decadenciais.

**Palavras-Chave:** isenção tributária. ato administrativo declaratório. lançamento tributário. autotutela administrativa.

### **Abstract**

*This article examines the legal nature of the administrative act that recognizes a tax exemption and its temporal effects, with emphasis on Article 179 of the Brazilian National Tax Code and the statutory-reservation rule set forth in Article 150(6) of the Federal Constitution. Based on doctrinal review and case-law analysis from the Supreme Federal Court, the Superior Court of Justice and the Minas Gerais Court of Justice, it argues that the decision acknowledging compliance with the statutory requirements for an exemption is merely declaratory and therefore produces *ex tunc* effects. It further shows that such retroactive effects do not amount to retroactive application of tax law, but rather to applying the exemption statute in force at the time of the taxable event. Finally, it addresses the tax administration's authority and duty to revise an improper assessment *ex officio*, in light of administrative self-review and the principle of material truth, subject to limitation periods.*

**Keywords:** tax exemption. declaratory administrative act. *ex officio* review. tax assessment.

## 1. INTRODUÇÃO

A isenção é prevista como causa de exclusão do crédito tributário pelo art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) que, em seus arts. 176 a 179, estabelece as normas gerais do referido instituto. O art. 176, por sua vez, estabelece que a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A referida previsão do art. 176 do CTN guarda fundamento na Constituição Federal de 1988, a qual, em seu art. 150, §6º, ao estabelecer que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as referidas matérias ou o correspondente tributo ou contribuição. Portanto, a Constituição Federal submete a concessão de isenções ao princípio da reserva legal.

No campo doutrinário, é comum se fazer a conceituação da isenção a partir de uma comparação e distinção com o instituto da imunidade. Seguindo essa linha, PAULSEN (2025, p. 328) leciona que enquanto “A imunidade está no plano constitucional. Trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária”, sendo que a isenção “emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica”. Portanto, a isenção tratar-se-ia de uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo.

O art. 179 do CTN estabelece que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. Portanto, o referido dispositivo legal parece fazer distinção entre duas modalidades de isenção, aquela concedida em caráter geral e aquela que depende do preenchimento de certas condições e requisitos. Estas últimas demandariam um procedimento formal perante o Fisco. Sobre tal distinção feita pelo art. 179 do CTN, AMARO (2025, p. 301) esclarece que

O caráter “geral” da isenção a que o dispositivo se refere não se opõe a nenhum caráter “especial”. O que o Código quis expressar foi que algumas isenções, não obstante definidas pela lei, poderiam ter sua eficácia sujeita a um procedimento formal de reconhecimento perante a autoridade (e esse procedimento seria renovável a cada período de incidência, no caso de tributos lançados por períodos certos de tempo). Ou seja, não bastaria ser isento; seria preciso provar que o é,

perante a autoridade. E mais: a referência ao art. 155 significa que o despacho de reconhecimento oficial da isenção nada valeria, pois, se a situação concreta não for de isenção, o despacho não gera direito a ela... Trata-se de uma pérola de exigência burocrática inútil.

Ainda sobre o art. 179 do CTN, nos servimos das lições de SABBAG (2025, p. 909), que explica:

A isenção pode ser concedida de forma geral (de modo objetivo) ou de forma específica (de modo subjetivo ou pessoal). Explicando melhor, diz-se que a isenção concedida em caráter geral decorre do fato de que o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de qualquer comprovação de alguma característica pessoal e particular que dote o beneficiário de certo exclusivismo para fruir o benefício.

Já a isenção em caráter individual decorre de restrição legal do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais (...).

## **2. DA NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO ADMINISTRATIVO QUE RECONHECE A ISENÇÃO**

Importa perquirir a respeito da natureza do ato administrativo que reconhece o direito do contribuinte ao gozo de determinada isenção legal. Isso porque, caso se verifique que o ato tem natureza constitutiva, a conclusão lógica será no sentido de que os efeitos da isenção ocorrerão apenas a partir do ato administrativo que a reconhecer. De outra banda, caso se reconheça a natureza meramente declaratória do ato administrativo, haverá de se reconhecer a eficácia retroativa da isenção à data em que o contribuinte preencheu os requisitos legais para o seu gozo.

O doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 166) entende pela natureza meramente declaratória do despacho/ decisão administrativa que reconhece o preenchimento dos requisitos para o gozo da isenção e sua retroação à data do preenchimento dos requisitos. Por sua clareza, transcrevemos as suas lições, uma vez que muito esclarecedoras:

É importante destacar que o ato que reconhece o direito ao gozo da imunidade, ou da isenção, é meramente declaratório. O direito subjetivo à isenção depende exclusivamente do atendimento dos requisitos legais, e o direito ao gozo das imunidades, apenas dos requisitos constitucionais e legais, dentre os quais não está a vontade da autoridade administrativa, que simplesmente reconhece o atendimento de tais requisitos. É o que há muito tem decidido o STF:

“ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DO ART. 179 DO C.T.N. O ato administrativo que a reconhece é declaratório e não constitutivo. O requerimento é pressuposto para o desfrute da isenção, mas não para o seu nascimento. Isenção especial reconhecida desde a vigência da lei que a instituiu no interesse geral, uma vez verificados os seus requisitos legais. Dissídio jurisprudencial não demonstrado. Súmula 291. RE não conhecido.”

Tal conclusão decorre da circunstância de que “no suporte fático da regra de isenção não está contido o ato jurídico de reconhecimento da autoridade, mas tão somente a realização dos atos-fatos necessários ao seu deferimento. Por isso, diz-se que a isenção, assim como a obrigação tributária, é ex lege”. Essa é também a lição de José Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado e Pontes de Miranda.

E nem poderia mesmo ser diferente, especialmente se considerarmos a hipótese inversa: o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção, ou da imunidade, por parte de contribuinte para o qual o benefício já foi reconhecido. Imagine-se uma entidade assistencial, sem fins lucrativos, que há muitas décadas tem reconhecido o seu direito à imunidade tributária a que alude o art. 150, VI, c, da CF/88. Suponha-se, ainda, que a partir de determinado momento a referida entidade passa a descumprir tais requisitos, mas somente após três anos de descumprimento, e de gozo indevido da imunidade, a autoridade competente o descobre. É evidente que os tributos são devidos a partir de quando os requisitos necessários ao gozo da imunidade deixaram de ser cumpridos, e não a partir de quando esse descumprimento foi constatado pela autoridade. Em suma, seja para reconhecer, seja para suspender o direito ao gozo de uma imunidade, ou de uma isenção, o que importa é o atendimento, ou não, dos requisitos legais a tanto exigidos, e não o ato administrativo que formalmente reconhece tal cumprimento, ou descumprimento.

(...)

O raciocínio formulado pelo eminente doutrinador é certo. No caso de eventual dúvida do intérprete quanto ao critério temporal de aplicação da isenção em cada caso, bastaria fazer o raciocínio lógico inverso: suponhamos que, mediante requerimento de um contribuinte, foi deferida por determinado Município a isenção do IPTU sobre imóvel de propriedade do primeiro que se encontrava locado à municipalidade. Entretanto, ocorreu o término do prazo contratual e a sua extinção, sem que o referido fato tenha sido comunicado ao Fisco. Somente 2 (dois) anos após a extinção contratual é que o Fisco Municipal veio a tomar conhecimento desse fato, ocasião em que, de ofício, revogou o ato de concessão da isenção em razão do não cumprimento dos requisitos legais. Pergunta-se: o Fisco Municipal irá efetuar o lançamento do IPTU em razão dos fatos geradores ocorridos a partir da revogação da isenção ou a partir do descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção (extinção contratual)?

A partir desse exemplo proposto, a resposta parece óbvia: o ato de revogação da isenção apenas reconheceu um fato pretérito ocorrido (extinção contratual e não cumprimento do requisito para gozo da isenção), sendo devido o lançamento do tributo a partir da data da extinção do contrato de locação. Portanto, no presente caso deve-se aplicar a lógica jurídica do “Ubi eadem ratio, ibi idem jus” (onde há a mesma razão, deve haver o mesmo direito), devendo a situação inversa do exemplo acima citado receber o mesmo tratamento/ solução jurídica pelo intérprete.

No mesmo sentido, comentando o art. 179 do CTN SABBAG (2025, p. 917) esclarece que “...o despacho individual que reconhece o direito à isenção possui natureza meramente declaratória, uma vez que a concessão do benefício é matéria sob expressa reserva de lei específica, conforme o art. 150, § 6º, CF.”. Assim, ainda que se conclua que a isenção deve ser efetivada por despacho da Autoridade Administrativa, no bojo do processo administrativo fiscal, o despacho administrativo reconhecedor da isenção possui apenas natureza declaratória, e não constitutiva, do direito do sujeito passivo tributário.

Alinhado com a doutrina acima citada, há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) os quais reconhecem a natureza meramente declaratória do ato administrativo que defere a isenção, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO CONDICIONADA. ATO ADMINISTRATIVO. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A concessão de isenção tributária apenas proclama situação preexistente capaz de conceder ao contribuinte o benefício fiscal.
2. O ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reunia os pressupostos legais para o reconhecimento dessa qualidade.
3. A alegação de que o contribuinte não preenche os requisitos à concessão da isenção reveste-se de inovação recursal, bem como destoa-se de toda a lógica firmada no processo, que se funda exatamente no efeito – ex tunc ou ex nunc – em que deve ser acolhido o reconhecimento pela Administração Pública ao preenchimento dos requisitos para o gozo de benefício tributário: isenção de IPVA.

(...)

(STJ, 2ª Turma, AgRg no AREsp 145916 / SP, Relator: Min. HUMBERTO MARTINS, Publicação: DJe 21/05/2012).

TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO CONDICIONADA. ATO ADMINISTRATIVO. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A concessão de isenção tributária apenas proclama situação preexistente capaz de conceder ao contribuinte o benefício fiscal.
2. O ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reunia os pressupostos legais para o reconhecimento dessa qualidade.
3. A agravante não trouxe argumento novo capaz de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada.

Agravo regimental improvido.

(STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1170008 / SP, Relator: Min. HUMBERTO MARTINS, Publicação: DJe 30/03/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA EM QUE SE DISCUTE SOBRE OS EFEITOS DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DO IPVA (SE DEVE SER CONCEDIDA A ISENÇÃO COM EFEITOS EX NUNC OU SE COM EFEITOS RETROATIVOS À DATA EM QUE A PESSOA REUNIU OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA O RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO). PREMISSAS FÁTICAS INCONTROVERSAS NOS AUTOS E DELINEADAS NO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Hipótese em que o Tribunal de origem denegou a segurança, em que se requer a isenção do IPVA de veículos da impetrante, relativo ao ano de 2011, porquanto, de acordo com a autoridade impetrada, fora o pedido indeferido, visto que a requerente postulava o benefício fora do prazo legal. Provido o Recurso Especial, monocraticamente, interpõe a Fazenda do Estado de São Paulo Agravo Regimental.

II. Embora a Súmula 7 do STJ impeça o reexame de matéria fática, a referida Súmula não impede a intervenção desta Corte, quando há errônea valoração jurídica de fatos incontroversos nos autos e delineados no acórdão do Tribunal de origem.

III. Na decisão agravada, com simples reavaliação jurídica das circunstâncias fáticas da causa, o Recurso Especial foi conhecido e provido, para reformar o acórdão do Tribunal de origem – que entendera pela impossibilidade de retroação dos efeitos da isenção à data de início da vigência do contrato de prestação de serviço público de transporte coletivo -, porquanto o referido acórdão divergiu da orientação jurisprudencial predominante no STJ, no sentido de que o ato declaratório da concessão de isenção tem efeito retroativo à data em que a pessoa reuniu os pressupostos legais para o reconhecimento do benefício. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.170.008/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/03/2010; AgRg no AREsp 145.916/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/05/2012.

IV. Agravo Regimental improvido.

(STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1525653 / SP, Relator: Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 22/06/2015).

A natureza meramente declaratória do ato administrativo que reconhece a isenção no caso concreto também encontra acolhida na jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – MUNICÍPIO DE OURO PRETO – TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE FUNCIONAMENTO E TAXA DE LICENÇA DE LOCALIZAÇÃO – ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS – DECLARAÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA – EFEITOS RETROATIVOS.

(...)

– O reconhecimento pelo Estado da utilidade pública de determinada entidade tem natureza meramente declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que já haviam sido inicialmente preenchidos os requisitos legais. (TJMG, 7ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0000.23.342068-6/001, Relator: Des.(a) Magid Nauef Láuar, Publicação: 01/03/2024).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MUNICÍPIO DE CONTAGEM – IMÓVEL RESIDENCIAL – ISENÇÃO – PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS – PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO – DESNECESSIDADE – ÔNUS SUCUMBENCIAIS – PRINCÍPIOS DA CAUSALIDADE E DA SUCUMBÊNCIA – RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A Lei nº. 3.496/2001, do Município de Contagem, prevê isenção de IPTU para imóveis de uso exclusivamente residencial.

2. O ato administrativo que confere a isenção fiscal tem natureza declaratória e, portanto, em que pese alegação em contrário, retroage para alcançar os fatos geradores anteriores e que ocorreram sob a vigência da lei que a instituiu, desde que preenchidos os pressupostos necessários.

3. De rigor a manutenção da sentença de reconhecimento do direito à isenção do IPTU quando demonstrado o preenchimento dos requisitos exigidos em lei, independentemente de prévio requerimento administrativo.

(...)

(TJMG, 2ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0000.23.071238-2/001, Relator: Des.(a) Afrânio Vilela, Publicação: 18/10/2023).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MUNICÍPIO DE CONTAGEM – IMÓVEL RESIDENCIAL – ISENÇÃO – PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS – PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO – DESNECESSIDADE –

– O IPTU tem como fato gerador o domínio útil ou a posse do bem localizado em zona urbana e sujeito passivo o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

– O ato administrativo que confere a isenção fiscal tem natureza declaratória e, portanto, em que pese alegação em contrário, retroage para alcançar os fatos geradores anteriores e que ocorreram sob a vigência da lei que a instituiu, desde que preenchidos os pressupostos necessários.

(...)



– Impõe-se o reconhecimento do direito à isenção do IPTU quando demonstrado o preenchimento dos requisitos exigidos em lei, independentemente de prévio requerimento administrativo.

(TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0000.20.443250-4/001, Relator: Des.(a) Ângela de Lourdes Rodrigues, Publicação: 23/07/2020).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO – PORTADOR DE NECESSIDADES ESPECIAIS – VEÍCULO AUTOMOTOR – ISENÇÃO DE IPVA – DEFERIMENTO POSTERIOR AO PAGAMENTO – ATO ADMINISTRATIVO COM NATUREZA DECLARATÓRIA – CONDIÇÃO ANTERIOR DE DEFICIÊNCIA COMPROVADA – RESTITUIÇÃO DEVIDA.

– O ato administrativo que defere a concessão de isenção tributária tem natureza declaratória, apenas proclamando uma situação preexistente, tendo efeito retroativo, nos termos da jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

– Estando comprovada a situação preexistente de deficiência, ocorrendo o deferimento da isenção posteriormente ao pagamento do IPVA, faz jus o contribuinte ao ressarcimento dos valores pagos.

(TJMG, 3ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0471.13.010006-1/001, Relator: Des.(a) Adriano de Mesquita Carneiro, Publicação: 23/01/2018).

### **3. DA RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A Constituição Federal de 1988 prevê a irretroatividade em seu art. 150, inciso III, alínea ‘a’, ao estabelecer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Entretanto, trata-se de norma protetora do contribuinte em face do Estado, motivo pelo qual se aplica apenas em favor daquele.

É dizer, a Constituição veda a retroação maligna, mas não a retroação benigna (que vise beneficiar o contribuinte). Nesse sentido, SABBAG (2025, p. 141) ensina que o princípio da irretroatividade tributária “...atrela-se à criação e ao aumento do tributo, não havendo menção expressa à sua aplicação nos casos de redução ou dispensa do pagamento do tributo”.

Ainda quanto ao lançamento tributário, importa ressaltar o contido no art. 144 do CTN, segundo qual “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”. Por sua vez, o §2º do mesmo artigo estabelece que “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”.

Portanto, com fundamento no art. 144 do CTN, se o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, o referido ato deve se reportar à data escolhida pela legislação como critério temporal do fato gerador.

Assim, a autoridade lançadora do tributo deve perquirir qual a legislação vigente por ocasião da ocorrência do fato gerador e, existindo legislação isentiva vigente na referida data, não há que se falar em aplicação retroativa, mas tão somente de aplicação da lei vigente à época dos fatos ocorridos. Com isso, só haveria de se falar em “aplicação retroativa” ou “efeitos retroativos” da lei isentiva caso se pretendesse reconhecer a isenção em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à data de publicação e vigência da lei isentiva.

#### **4. DA REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO – PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Em que pese o art. 179 do CTN parecer estabelecer um dever do interessado em promover o requerimento com o qual “faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”, tal fato não retira o poder-dever da Administração Tributária em proceder à revisão de ofício do lançamento, sempre que constatada a existência de uma ilegalidade. A respeito da revisão do lançamento tributário, o CTN traz as seguintes previsões:

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.

(...)

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

(...)

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 essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

CARNEIRO (2024, p. 20), ao comentar o inciso III do art. 145 do CTN e a possibilidade de revisão de ofício do lançamento anteriormente realizado, leciona

Esse inciso indica que a revisão será feita por iniciativa do próprio sujeito ativo do tributo, ou seja, o Fisco age de ofício nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Nesse sentido, a alteração do lançamento devidamente notificado não é discricionária, não podendo a autoridade tributária perpetrar nenhuma modificação que não esteja prevista nas hipóteses legais. Contudo, o Fisco, como Administração Pública que é, detém o poder de autotutela, e por isso, tem o dever legal de corrigir os atos eivados de vícios independentemente da vontade do contribuinte, ainda que tais atos tenham sido praticados pela própria administração.

Por fim, apesar da previsão de que o Fisco pode agir de ofício, destaque-se que a revisão somente poderá ocorrer caso ainda não tenha decorrido o prazo decadencial para o lançamento, salvo a hipótese contida no art. 173, II, do CTN, ou seja, quando o lançamento tenha sido anulado por vício formal, ocasião em que o prazo se reinicia.

No que diz respeito ao art. 149 do CTN e o exercício da autotutela pela Administração Tributária, SABBAG (2025, p. 762) entende que

...os lançamentos podem ser revistos, no poder-dever de autotutela da Administração, desde que a alteração se enquadre nas possibilidades previstas no preceptivo e que o crédito não esteja extinto pela decadência (art. 149, parágrafo único, CTN).

Frise-se que o intitulado princípio da autotutela é consequência natural do princípio da legalidade, vinculando a atividade administrativa, ou seja, da mesma forma que a Administração deve agir com total observância da lei, não poderá deixar de agir para corrigir ato que eventualmente contrarie a própria lei, sanando os vícios e incorreções, independentemente de provocação do interessado.

O exercício do poder-dever de autotutela da Administração Pública sobre os seus atos é também de muito tempo reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme enunciado das Súmulas nº 346 e 473, as quais estatuem, respectivamente que “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos” e “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

É importante também ressaltar que no processo administrativo de uma forma geral – e também no processo administrativo tributário – impera a lógica da verdade material. Sobre a busca pela verdade material no processo administrativo tributário, MASCITTO (2019, p. 39) leciona

Na teoria, ao se falar em “verdade material”, busca-se distinguir entre as diversas categorias jurídicas de verdade: formal versus material, objetiva versus subjetiva, absoluta versus relativa, entre outras. Na prática, trata-se de autorização para a administração se valer de qualquer prova lícita de que venha a tomar conhecimento, ainda que não conste originalmente dos autos. Nesse caso, a administração pública estaria autorizada a trasladar a prova para o processo administrativo a fim de instruir a solução da disputa. Como afirma Hely Lopes Meirelles, esse princípio também é denominado “liberdade da prova”.

Por fim, SEGUNDO (2025, p. 28) explica o princípio da busca da verdade real nos seguintes termos:

...também conhecido como princípio da busca pela verdade material, decorrente direto da regra da legalidade, a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes” (...) “Presumindo a ocorrência de um fato que na verdade não ocorreu, a Administração termina por aplicar ao caso uma lei que, a rigor, sobre ele não incidiu, não lhe sendo aplicável. Pratica-se, em outras palavras, uma ilegalidade

em face do desconhecimento da verdade.

Portanto, considerando os princípios da autotutela e da busca pela verdade material, caso a Administração Tributária tenha tomado conhecimento da incidência da isenção no caso concreto – ainda que por outros meios que não em razão de requerimento formulado pelo contribuinte – deve proceder à revisão de ofício do lançamento equivocadamente realizado.

## **5. CONCLUSÃO**

À luz do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, conclui-se que o direito subjetivo do contribuinte à isenção decorre exclusivamente do atendimento dos requisitos legais previstos na norma isentiva. O ato administrativo que reconhece a isenção — ainda que exigido pelo art. 179 do CTN em hipóteses não concedidas em caráter geral — não cria o benefício, mas apenas declara situação jurídica preexistente, razão pela qual seus efeitos devem retroagir (*ex tunc*) à data em que se verificou o preenchimento dos pressupostos legais.

Tal premissa resolve, em termos lógico-jurídicos, controvérsias recorrentes na Administração Tributária, sobretudo em isenções vinculadas a condições fáticas permanentes ou continuadas (a exemplo de imóveis particulares locados ao Poder Público). Verificado que os requisitos já existiam no momento do fato gerador, o lançamento deve respeitar a lei vigente naquela data, afastando-se a exigência tributária. Não se trata de retroatividade da lei tributária, mas de aplicação ordinária da norma isentiva ao fato gerador ocorrido sob sua vigência, conforme a lógica do art. 144 do CTN.

Por fim, reconhecida — por provocação do interessado ou de ofício — a existência da isenção no caso concreto, impõe-se à Administração o dever-poder de autotutela para revisar o lançamento indevido, desde que observado o prazo decadencial e assegurado o devido processo administrativo. Em última análise, a interpretação aqui defendida, amplamente amparada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, assegura a primazia da legalidade tributária e garante que o formalismo procedimental não se sobreponha ao direito subjetivo do contribuinte.

## **6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo – 16ª Edição 2025. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 26ª Edição 2025. 26. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário – 17ª Edição 2025. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Processo Tributário – 17ª Edição 2025. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book.

SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário – 17ª Edição 2025. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

CARNEIRO, Claudio. Processo Tributário – 6ª Edição 2019. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book.

MASCITTO, Andréa. O processo tributário. São Paulo: Editora Blucher, 2019. E-book.