

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

DEONÍSIO KOCH

A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

**Florianópolis
2011**

DEONÍSIO KOCH

A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Monografia submetida ao curso de
Especialização em Direito Tributário do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
– IBET, como requisito parcial à obtenção
do título de Especialista em Direito
Tributário.

**Florianópolis
2011**

RESUMO

KOCH, Deonísio. **A revisão do lançamento de ofício**. Monografia para a conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2011.

Palavras-chave: revisão de lançamento tributário, erro de direito, erro de fato, modificação de critério jurídico.

O ato de lançamento de ofício é ato administrativo que formaliza o crédito tributário na hipótese em que há expressa previsão legal neste sentido, ou em decorrência do levantamento de um crédito tributário no procedimento de fiscalização. Este lançamento pode ser deficiente em sua exigência, em razão de fatos não conhecidos, por omissão ou por falta funcional do agente administrativo, circunstâncias apontadas pelo Código Tributário Nacional como motivadoras de revisão do lançamento. Estabeleceu-se como propósito deste trabalho a análise das possibilidades de revisão deste lançamento, considerando o tipo de erro no qual o agente incorreria no seu procedimento: erro de fato, erro de direito. Considerando a pertinência ao tema, também será analisada a possibilidade de revisão de lançamento em razão de mudança de critério jurídico pelo agente administrativo. O estudo se concentrará na disposição do art. 149 do CTN, na parte que dispõe sobre a revisão de lançamento, pretendendo buscar uma resposta acerca do real sentido desta norma na sua abrangência, contextualizada no sistema jurídico tributário, informado pelo princípio da legalidade e com observância ao primado da segurança jurídica do contribuinte. Considerando que a revisão de lançamento é providência saneadora de erro do lançamento anterior, objeto da revisão, a análise terá como foco a pesquisa da relevância ou não da especificação deste erro para legitimar a revisão do ato. A indagação que centraliza os fundamentos de pesquisa se concentra na possibilidade ou não de rever o lançamento maculado por erro de fato ou de direito, ou ainda em razão de modificação de critério jurídico pela administração tributária. A pesquisa se fundamentará na doutrina, na jurisprudência, confrontando-as com o direito positivado pertinente.

ABSTRACT

KOCH, Deonísio. The revision of the tax assessment. Monograph for the completion of the Specialization Course in Tax Law from the Brazilian Institute of Tax Studies – IBET. Florianópolis, 2011.

Keywords: revision of tax assessment, error of law, mistake of fact, legal change in criteria.

The act of tax assessment is an administrative act which formalises the tributary debit in circumstances where there is express legal provision to that effect, or as a result of the action of the fiscal policy. This tax assessment may be deficient in its demand, due to facts not known, by default or by functional lack of the administrative agent, the circumstances identified by the National Tax Code (CTN) as causes for the review of the tax assessment. The purpose of this paper is to analyze the possibilities for revision of this tax assessment, considering the type of error in which the agent incurred in the procedure: mistake of fact, error of law. Considering the relevance to the topic, it will also be analysed the possibility of revision of tax assessment due to change of legal providence by the administrative agent. The study will focus on the provision of art 149 of the National Tax Code (CTN), the part that provides for the revision of the tax assessment, intending to seek an answer about the real meaning of this procedure in its coverage, in the context of the tax legal system informed by the principle of legality and in compliance with the legal certainty for taxpayers. Whereas the review of the tax assessment is a sanitizing providence of error of the previous assessment, object of the review, the analysis will focus on the research of the relevance or nor of the specification of this error to justify a revision of the act. The question that centralizes the fundamentals of research focuses on whether or not to review the tax assessment by error of fact or law, or because of a legal change in criteria by the administrative act. The research will build on the doctrine and jurisprudence, confronting them with the law.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	6
2.1 Anotações introdutórias.....	6
2.2 Lançamento: conceito.....	7
2.3 Modalidades de lançamento.....	9
2.4 A imprescindibilidade ou não do lançamento para a constituição do crédito tributário.....	11
3. HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO.....	13
3.1 O princípio da indisponibilidade do lançamento.....	13
3.2 Meios competentes para a alteração do lançamento.....	14
4. REVISÃO DO LANÇAMENTO SEGUNDO A PROPOSIÇÃO DO ART. 149 DO CTN.....	16
4.1 Introdução.....	16
4.2 Revisão do lançamento ou do procedimento fiscal?.....	18
4.3 Relação de hipóteses de revisão do lançamento não taxativa do art. 149, do CTN.....	20
4.4 Revisão do lançamento por erro de direito e erro de fato.....	22
4.5 Impossibilidade de revisão de lançamento em razão de modificação de critério jurídico da autoridade administrativa.....	31
5. CONCLUSÃO.....	34
6. BIBLIOGRAFIA.....	36

1. INTRODUÇÃO

O processo de positivação do crédito tributário ocorre de duas formas, segundo o agente atuante: por ação do agente do fisco ou por atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, quando lhe é atribuído o dever de tomar todas as medidas necessárias para apurar o crédito tributário a ser recolhido. É a técnica de arrecadação concebida pelo CTN como lançamento por homologação.

O foco de nossa análise neste trabalho é o lançamento como atividade de competência privativa da autoridade administrativa, segundo o art. 142 do CTN, centrado para as questões envolvendo a possibilidade e as hipóteses de revisão deste ato de ofício, levando em consideração, de uma lado, o imperativo da segurança jurídica do contribuinte, o que aponta para delimitações do poder de revisão, e de outro lado, a legalidade da exigência tributária, potencializada pela prevalência do Direito Público, além das prerrogativas da garantia e privilégios do crédito tributário estatuídos pelo CTN.

A matéria é controversa tanto no seu aspecto conceitual como na extensão das hipóteses da revisão, alternando-se as opiniões entre a enumeração taxativa destas hipóteses no art. 149 do CTN e a posição que concebe nesta listagem normatizada apenas enunciados exemplificativos.

Ganha também relevo a discussão acerca do tipo de erro no lançamento que poderia motivar a sua revisão: erro de direito, erro de fato ou mesmo a possibilidade de revisão em decorrência de mudança de critério jurídico da administração tributária.

Retomando à concepção conceitual do procedimento de revisão, haverá de se introduzir na análise os procedimentos de fiscalização sem resultado em lançamento, procurando identificar nestes procedimentos um ato administrativo suscetível de revisão, adotando uma proposição ampliada do conceitual de revisão de lançamento, que poderia ocorrer através de um simples reexame de um procedimento de fiscalização.

Portanto, estão colocados como estímulos à pesquisa todos estes pontos controvertidos, os quais serão objetos de nossa análise neste trabalho.

2. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Anotações introdutórias

A obrigação tributária principal, que no final resulta em uma obrigação de pagar um determinado crédito tributário pelo sujeito passivo, resulta sempre de um fato jurídico eleito pelo legislador como hipótese de incidência tributária. O dever de pagar um tributo não surge por outra razão que não seja a ocorrência em concreto desta hipótese de incidência. A exigência de um tributo, através do exercício da competência tributária da entidade política, e a sua efetiva cobrança, rege-se pelo princípio da legalidade, que é a via formal para a obtenção do consentimento popular na absorção da carga tributária.

Neste passo pretende-se desenvolver uma reflexão sobre a forma de constituição do crédito tributário, como expressão monetária da ocorrência da hipótese de incidência, sua instrumentalização (lançamento ou procedimento de apuração do sujeito passivo), o seu aspecto temporal em relação ao fato jurídico, demarcando o momento exato de seu nascimento, enfim, qual a relação em toda sua dimensão, do crédito tributário com seu fato de origem.

A matéria ganha relevância no campo da Ciência Jurídica porquanto o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao tratar de lançamento, tema que será abordado em tópico próprio, não se expressou com a clareza necessária para evitar o surgimento de divergências interpretativas, podendo-se até falar em antinomias no sistema. Ao mesmo tempo em que o mencionado Código se refere ao lançamento como um instrumento para “constituir” o crédito tributário (art. 142), em outra passagem do texto deixa implícito que o crédito nasce com a ocorrência da hipótese de incidência, podendo este ser pago pelo contribuinte antes de qualquer prévia interferência do fisco, cabendo a este apenas o direito de ulterior verificação da correção do procedimento do contribuinte. Nesta técnica de arrecadação ocorreria, segundo o Código, lançamento por homologação, nos termos do art. 150.

2.2. Lançamento: conceito

Nas notas introdutórias retro expostas mencionou-se o termo lançamento como instrumento de constituição do crédito tributário ou de homologação do procedimento do contribuinte para determinar o crédito resultante de determinada hipótese de incidência.

A matéria relativa ao lançamento, nas suas diversas modalidades, está positivada no Código Tributário Nacional, artigos 147, 149 e 150. O art. 142 estabelece os requisitos estruturais do lançamento, ao dizer que “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, propondo a aplicação da penalidade cabível.”

Segundo a norma aludida, o lançamento é uma atividade de ofício da autoridade administrativa competente, resultando na veiculação de uma norma individual e concreta, que consiste na determinação de todos os elementos que permitem quantificar e constituir o crédito tributário segundo a legislação específica, e identificar o sujeito

passivo. Neste ponto é enfática a lei: o lançamento é ato de constituição do crédito tributário e deve ser elaborado por autoridade administrativa. Rejeitou o legislador a figura do *autolancamento*, assim denominado por ser uma atividade do contribuinte.

Paulo de Barros de Carvalho elaborou uma definição de lançamento que merece ser transcrita:

Lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, da categoria do simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.¹

A definição exposta se ajusta com perfeição ao lançamento lavrado por iniciativa da autoridade administrativa, dentro do uso de sua competência funcional. Contudo, a matéria é susceptível de controvérsia quando se aplica a definição à modalidade de lançamento denominado de “homologação” (art. 150, do CTN), no qual a ação da autoridade administrativa se resume no ato de homologar, expressa ou tacitamente, a atividade do contribuinte, conforme será detalhado mais adiante. No caso específico da homologação tácita (por decurso de tempo) não há ação da administração tributária. Esta é inerte. O lançamento se formaliza tacitamente. Portanto, é inquestionável a dificuldade de ajustar o lançamento por homologação à definição positivada de lançamento pelo CTN. Votaremos a este tema no segmento destinado à análise das modalidades do lançamento no tópico próximo.

Pretendemos fazer apenas um registro da vetusta discussão acerca dos efeitos jurídicos do lançamento, se é ato constitutivo ou declaratório. A doutrina é controvertida. Ruy Barbosa Nogueira diz que “...o lançamento não é constitutivo, porque ele não cria direito material, apenas vai dar *configuração formal, formalizar* ou constituir formalmente o crédito já previsto na lei.”² Sacha Calmon Navarro Coelho³

¹ Paulo de Barros CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. p. 426.

² Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, p. 228.

³ *Curso de Direito Tributário brasileiro*, p. 693-694.

também não visualiza no lançamento uma função constitutiva do crédito tributário. A mesma posição é tomada pelo Alexandre Rossato da Silva Àvila.⁴ Não é objeto deste trabalho o aprofundamento desta discussão. Registramos apenas a nossa posição, que se filia à corrente que reconhece no lançamento um ato declaratório, no que se refere ao tributo, eis que o crédito tributário dele decorrente não se origina do lançamento, mas da ocorrência da hipótese de incidência tributária. Manteremos ressalva com relação ao lançamento da penalidade pecuniária por infração à obrigação tributária, em que o crédito tributário efetivamente é *constituído* por este ato de ofício.

2.3 Modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, ao cuidar da constituição do crédito tributário, não se limita a descrever a estrutura conceitual do lançamento, mas também o classifica em modalidades, segundo o critério da participação dos sujeitos ativo e passivo na sua elaboração.

Numa primeira categoria (ordem não coincidente com a do CTN) o legislador apresenta o lançamento *de ofício*, ou *direto*, assim entendido por ser da lavra privativa da autoridade administrativa (art. 149, do CTN). É o que ocorre quando a legislação adota uma técnica de arrecadação que exige o prévio lançamento do crédito tributário para a sua exigência. Tem-se como exemplo, nos nossos dias, o imposto municipal sobre a propriedade territorial urbana (IPTU). O lançamento de ofício também ocorre com relação a cada tributo, mesmo aquele que originariamente admite lançamento por homologação, quando é resultado de um procedimento de auditoria fiscal, para lançar o tributo sonogado do fisco. É implícita ao próprio conceito desta modalidade de lançamento a competência privativa da autoridade administrativa para a sua elaboração, preceito que se alinha com justeza ao regramento estrutural do lançamento consolidado no art. 142, do CTN.

Numa segunda modalidade, o CTN aloja o lançamento resultante da conduta homologatória da autoridade administrativa com relação ao procedimento adotado pelo

⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 256.

sujeito passivo (art. 150, do CTN). É o denominado lançamento *por homologação*, assim caracterizado em razão da técnica de arrecadação que atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e recolher o tributo, sem qualquer participação da autoridade administrativa, cabendo a esta a atribuição de homologar expressa ou tacitamente a atividade do sujeito passivo no processo de formalização do crédito tributário.

A homologação aludida não se restringe ao pagamento do imposto, mas a toda a atividade do contribuinte relativa ao cumprimento das obrigações acessórias para depurar o valor devido, se for o caso. Segundo José Souto Maior Borges, “homologável não só é o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação (...)”⁵ Sobre a matéria já escrevemos: “Já neste ponto da análise pretende-se enfatizar que a homologação sugerida pelo CTN é do *procedimento* ou de toda a *atividade* desenvolvida pelo contribuinte (...)”⁶ Pode ocorrer que, em determinada situação o contribuinte após proceder as operações de confronto de contas credoras com as devedoras (no caso de impostos não cumulativos, como por exemplo, o ICMS, IPI), não há valor para recolher. O saldo se apresentou na sua forma credora. Este resultado também é objeto de homologação pela autoridade administrativa.

O CTN ao se referir à homologação da atividade do contribuinte, o faz na concepção de modalidade expressa. A autoridade administrativa produziria um ato expresso através do qual se manifestaria pela concordância com a conduta adotada pelo contribuinte em relação a determinado fato de interesse tributário. Haveria de ter, inclusive, este ato efeito preclusivo. Na verdade, não vingou, na prática, esta solução de homologação expressa. Restou então a homologação com o decurso do prazo, nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN. Esgotado o prazo de cinco anos, a contar da data do fato gerador, estará homologada a atividade do contribuinte de forma tácita, resultando na decadência de a Fazenda Pública fazer qualquer revisão de procedimento do contribuinte, ressalvada a ainda a hipótese de dolo fraude ou simulação, quando este prazo então terá novo termo inicial, segundo os termos do art. 173, I, do CTN. Tem-se como exemplo deste lançamento o ICMS, IPI, IR, ISS, entre outros.

⁵ José Souto Maior BORGES. *Lançamento Tributário*, p. 397.

⁶ Deonísio KOCH, *Manual do ICMS – Comentários à Lei Complementar nº 87/96*, p. 309.

A definição do lançamento por homologação, por certo, conflita com a definição estrutural de lançamento prescrita no art. 142, do CTN, dispositivo este que se refere a um ato administrativo da autoridade competente, através do qual são definidos os elementos constitutivos do lançamento (verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido, além da aplicação da multa, se for o caso), enquanto o lançamento por homologação representa apenas a concordância da Fazenda Pública com o procedimento do sujeito passivo. No caso da homologação tácita, por decurso do prazo, o lançamento resulta de uma inércia ou de uma omissão da prática do ato da Fazenda Pública. Ora, a inércia do sujeito ativo, nesta hipótese, não se compatibiliza com o ato administrativo descrito no art. 142, ato representativo de uma efetiva ação do agente público. No dizer de Paulo de Barro de Carvalho,⁷ “Lançamento e homologação de lançamento são realidades antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

O lançamento ainda pode ser efetuado por autoridade administrativa, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro obrigado, quando estes fornecem as informações necessárias para a sua efetivação (art. 147, do CTN). Ocorre a convergência da participação dos sujeitos ativo e passivo, este, oferecendo o instrumental informativo para que a autoridade administrativa possa lavrar o ato de lançamento. A doutrina convencionou denominá-lo de lançamento *por declaração* ou *misto*.

2.4 A imprescindibilidade ou não do lançamento para a constituição do crédito tributário.

Coloca-se em foco a discussão sobre a gênese do crédito tributário: se do fato gerador ou do lançamento. Em outros termos, pode-se depurar crédito tributário sem lançamento ou este é imprescindível para a sua constituição?

⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 282-283.

Novamente o analista é levado a revisitar o conteúdo positivado no campo do lançamento tributário, confrontando o preceptivo do art. 142 do CTN, que estabelece as suas regras estruturantes, com as modalidades do lançamento, em especial, o lançamento por homologação. Isto porque, conforme já alertado linhas acima, o lançamento por homologação resulta de comportamento totalmente alheio àquele descrito no art. 142.

De todo modo, ao se adotar o entendimento segundo o qual a homologação expressa ou tácita da Fazenda Pública da atividade do sujeito passivo se constitua em lançamento, adotando o posicionamento expresso no art. 150 do CTN, ainda que em dicotomia com o art. 142 do mesmo Código, extrai-se a conclusão de que todo o crédito tributário está vinculado a um lançamento. Ou porque o agente administrativo o efetuou de ofício ou porque o lançamento se formalizou através de conduta homologatória da Fazenda Pública, na sua forma expressa ou tácita. Portanto, é preciso primeiro delimitar a concepção do lançamento para dar uma solução a esta indagação.

A concepção do lançamento por homologação talvez tenha sido uma manobra legislativa para dotar o sistema de certa coerência, já que o art. 142 se refere à constituição do crédito tributário, dando a ideia de que todo o crédito tributário nasce a partir de um lançamento, mas que ao mesmo tempo o sistema contém tributos que são apurados e recolhidos pelo contribuinte, sem a participação do agente administrativo para a constituição do referido crédito. Para os tributos cuja legislação adota esta prática de arrecadação, o lançamento ocorreria através da conduta homologatória, seja de forma expressa ou tácita.

Em vão o esforço do legislador. A introdução da figura do lançamento por homologação criou uma antinomia do microsistema da positivação do crédito tributário. Na visão do Luciano Amaro, o CTN reservou um tratamento complexo para matéria extremamente simples. Leciona o autor:

Diante das premissas que havia fixado (quais sejam: a de que o lançamento é sempre necessário e a de que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa), o Código Tributário Nacional teve de construir, com enorme dose de artificialismo, a ideia de lançamento *por homologação*.

A hipótese com a qual a questão se conecta é extremamente simples; complexo é, porém, o tratamento legal dado pelo Código à matéria.⁸

De nossa parte, não comungamos da opinião de quem enaltece esta construção normativa como uma criação primorosa para o sistema, como o faz o escritor Hugo de Brito Machado Segundo,⁹ que visualiza na concepção de lançamento por homologação uma primorosa criação do autor do Código Tributário Nacional. Filiamo-nos ao entendimento contrário, a de que se deu um tratamento complexo para tema de extrema simplicidade.

Mas para resolver a questão relacionada à imprescindibilidade ou não do lançamento para a constituição do crédito tributário, há de se concebê-lo na sua modalidade de ofício, seguindo o regramento estrutural do art. 142, do CTN.

E por esta concepção do ato de lançar, o processo de positivação do crédito tributário não depende, necessariamente, de lançamento na sua modalidade oficial, mantendo sempre a ressalva com relação à penalidade pecuniária. Dependendo da sistemática de arrecadação do tributo, o crédito tributário tem o seu nascedouro no fato jurídico tributário, sem a necessidade de qualquer interferência da autoridade administrativa neste processo. Ocorre que a maioria absoluta dos impostos é arrecadada dentro de uma sistemática em que cabe ao sujeito passivo desenvolver toda a atividade de apuração do crédito tributário, e posterior recolhimento, sem a participação do fisco. Este apenas se reserva no direito de ulterior verificação. A este processo o CTN atribui a modalidade de lançamento por homologação.

O STJ já consolidou entendimento segundo o qual, havendo declaração do imposto a recolher, através de documento próprio (GIA, DCTF...), o crédito já está devidamente constituído, sendo desnecessária qualquer outra notificação ao sujeito passivo,¹⁰ sendo o crédito hábil a ser inscrito em dívida ativa. Infelizmente, esta Corte mantém o mesmo tratamento para o tributo e a multa com relação à dispensa do lançamento de ofício. O desajuste é evidente, visto que com relação à multa, ao

⁸ Luciano AMARO. *Direito Tributário brasileiro*, p. 389.

⁹ *Processo Tributário*, p. 61.

¹⁰ AgRg no Ag 1213774 – DJe 28/02/2011 e AgRg no Ag 1337778 – DJe 03/02/2011.

contribuinte deveria ser oferecido o direito ao contraditório em processo administrativo, para submeter à análise o lançamento de ofício.

3 HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO

3.1 O princípio da indisponibilidade do lançamento

O lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo, em princípio é indisponível no que se refere ao seu conteúdo normativo, somente sendo passível de alteração nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN.

Deve-se, de imediato afastar a concepção dicotômica do lançamento provisório e definitivo, apresentada por setores da doutrina para explicar o transcurso da prescrição, visto que não tem lugar no ordenamento jurídico tributário o ato de lançamento provisório. O fato de ser sujeito a revisão, via contestação administrativa ou judicial, não retira do ato a qualidade de definitiva. Paulo de Barros Carvalho leciona com precisão sobre o tema:

O ato jurídico administrativo estará definitivamente pronto, como já encarecemos, no momento em que se alinham, simultaneamente, os elementos que dizem com sua essência. Agora, a circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativo. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de Estado é provisório, porquanto pode ser atacado e invalidado. Passando para o campo do Direito Processual, afirmaríamos que uma sentença, enquanto sentença, não é um ato definitivo, porque pode ser modificado por efeito de um recurso.¹¹

Quanto à forma de desfazimento dos efeitos do ato, o lançamento como ato administrativo que é, e como tal vinculado à lei, somente pode ser invalidado por anulação, mediante a comprovação de sua desconformidade com a ordem jurídica. Não

¹¹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 283.

se cogita em invalidar o ato de lançamento por revogação, que tem sua pertinência a atos administrativos que se tornaram inconvenientes e inoportunos. São os atos de natureza discricionária.

Portanto, o lançamento, uma vez inserido no sistema como norma válida, através do competente meio de notificação, é definitivo para todos os efeitos jurídicos, o que não o inabilita à possibilidade de alteração nas hipóteses previstas no CTN: (I) impugnação do sujeito passivo, (II) recurso de ofício e (III) por iniciativa do fisco nas hipóteses do art. 149, do CTN.

3.2 Meios competentes para a alteração do lançamento

O fato de o lançamento ingressar no sistema como norma concreta individual com “status” de definitividade não lhe assegura a imutabilidade absoluta. Haveria de se estabelecer os meios legais, através dos quais este ato pudesse ser reformulado ou mesmo desconstituído, ajustando-o aos ditames da lei regente. Os atos defeituosos sempre haverão de ser passíveis de anulação ou de ajuste, se for o caso. Por outro lado, necessário atribuir ao lançamento uma condição de estabilidade jurídica quanto aos seus efeitos, tornando-o indisponível, para não admitir que a autoridade administrativa decrete a sua nulidade por razões nem sempre justificáveis. Ao se inscrever no Código Tributário Nacional as hipóteses e instrumentos de alteração de lançamento, enumerando-as de forma taxativa, pretendeu-se dar um tratamento uniforme ao sistema, e ao mesmo tempo emprestar um vigor jurídico ao ato de lançamento, reconhecendo nele uma norma entre os sujeitos ativo e passivo, que somente pode ser anulada por outra norma introduzida no sistema, em decorrência da impugnação do lançamento pelo sujeito passivo, do recurso de ofício e das iniciativas da administração tributária nas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN. A enumeração taxativa referida deve ser interpretada com ressalvas, na medida em que somente tem aplicabilidade no elenco de hipóteses do art. 145 do Codex. Contudo, conforme veremos adiante, o art. 149, do mesmo Código, que é uma das hipóteses elencadas no art. 145, não se concilia com a enumeração taxativa. Misabel Abreu Machado Derzi, com apoio ao que leciona Souto Maior Borges, sugere a possibilidade de a entidade tributante adicionar hipóteses de revisão de lançamento previstas no art. 149 do CTN, o que torna apenas aparente a

taxatividade do elenco de possibilidade de alteração do lançamento inscrito no art. 145, do CTN.¹²

A impugnação do lançamento pelo sujeito passivo é decorrência do direito ao contraditório e ampla defesa que deve ser assegurado ao contribuinte, tanto na esfera administrativa com na judicial (art. 5º, LV, da CF). Os entes políticos, ao lado do exercício de sua competência tributária, haverão de instalar órgãos de julgamento administrativo, regrados com legislação própria, para disponibilizar aos contribuintes os meios necessários para suas defesas contra exigências fiscais. Serão estes órgãos de julgamento hábeis para interferir no lançamento, com as devidas alterações necessárias, ou em forma de ajuste do lançamento ou mesmo pela sua desconstituição.

O recurso de ofício, a segunda modalidade de alteração do lançamento, é aquele que a autoridade julgadora deve propor ao órgão superior, para o reexame do seu julgado, quando em desfavor à Fazenda Pública.

Como última forma de alteração de lançamento, o dispositivo remete para o art. 149 do mesmo Código, no qual são elencadas diversas situações em que o lançamento poderá ser revisto para saneamento de procedimentos fiscais anteriores. Este é o tema central de nossa análise que será desenvolvida em seguida.

4. REVISÃO DO LANÇAMENTO SEGUNDO A PROPOSIÇÃO DO ART. 149 DO CTN

4.1 Introdução

O tema proposto para este trabalho tem como propósito dar uma pequena contribuição no preenchimento de uma lacuna em toda nossa Ciência Jurídica no que diz respeito ao procedimento de revisão de lançamento tributário para saneamento de irregularidades, por atos ou omissões, em procedimentos fiscais anteriores. Permitimo-nos adiantar que a doutrina, e muito menos a jurisprudência, não tem dado uma resposta

¹² Misabel Abreu Machado DERZI (atualizadora). *Direito Tributário brasileiro*, p. 811.

satisfatória para as indagações mais frequentes dos aplicadores do direito no trato desta questão.

De início cabe registrar que o art. 149 do CTN não primou pela qualidade técnica legislativa, ao tratar de dois institutos no mesmo dispositivo. Enquanto no inciso I determina que seja *efetuado* o lançamento pela autoridade administrativa, quando a lei assim determinar, nos demais incisos arrola hipóteses de *revisão* de lançamento. Pretende o dispositivo juntar num mesmo segmento jurídico a *emissão* e a *revisão* de lançamento tributário.

Numa análise mais detida dos propósitos deste dispositivo é possível questionar a sua necessidade para as providências anunciadas, visto que está a propor uma ordem de sobreposição, tanto no que se refere ao ato de efetuar o lançamento de ofício, com na sua revisão. A matéria já vem suficientemente abordada pelo art. 142 do CTN, segundo o qual, o lançamento é ato vinculado à lei, de modo que, tomando a autoridade administrativa o conhecimento de qualquer crédito tributário que para a sua exigência requer lançamento, seja por ato inicial ou de revisão, cabe a ela efetuar o lançamento, vinculada que está à lei de regência.

De qualquer forma, o legislador revela em sua formulação legislativa a intenção de dotar a Administração Pública dos meios seguros para buscar os seus créditos de origem tributária, para não permitir que eventual erro de procedimento de seus agentes possa resultar em preclusão do feito e homologar o procedimento do contribuinte ainda que à revelia da legislação. O lançamento efetuado com incorreções há de ser revisto, independentemente de se tratar de erro do próprio agente ou se decorrente de informações distorcidas do administrado.

Assimilou bem o conteúdo normativo em estudo, Paulo de Barros de Carvalho, que assim se expressa:

O rol do art. 149 é vasto, cobrindo, em boa parte, situações objetivas em que o Estado não pode ficar a mercê de providências que cabem, por lei ao sujeito

passivo. Realmente, não teria sentido comprometer o curso regular da atividade de gestão tributária, protegendo omissões do administrado, nem sempre interessado na eficiência do procedimento controlador que o Poder Público deve exercer com relação às suas prerrogativas.¹³

Não é sempre, todavia, que o instituto revisional do lançamento é concebido como uma garantia do Estado na sua prerrogativa de buscar os créditos que lhe são devidos. Da forma como foi positivado, permite a construção de teses delimitadoras do direito de ação da Fazenda Pública, diante de atos defeituosos praticados por seus agentes, para blindar o contribuinte contra sucessivas investidas dos agentes de fiscalização sobre os mesmos fatos. Haveria o Estado então justificar a retomada de sua ação fiscal para corrigir procedimentos irregulares que resultaram em prejuízo ao erário, sob pena de preclusão. Em última análise, o art. 149 asseguraria uma espécie de limitação do poder de fiscalização tributária do Estado, evitando a excessiva exposição do contribuinte à ação fiscal, em decorrência de erros de procedimento dos agentes fiscalizadores.

4.2 Revisão do lançamento ou do procedimento fiscal?

Para que um estudo que se pretende desenvolver seja conclusivo em seus resultados, é preciso estabelecer as premissas adotadas, delimitando a concepção com a qual se segue a desenvolver o tema.

Segue então que cabe neste ponto discernir qual o conteúdo semântico a ser extraído do comando do dispositivo legal que determina que o “lançamento (...) é revisto de ofício (...)”. Numa interpretação finalística da lei, qual seria efetivamente o objeto da revisão? O lançamento, como ato administrativo lavrado segundo o regramento do art. 142, do CTN, ou toda a ação fiscal procedida sobre o procedimento do contribuinte, ainda que sem resultar em lançamento? Melhor explicando: em processo normal das ações fiscalizatórias, os agentes do fisco procedem a uma investigação do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, o que representa uma atividade de auditoria fiscal, para identificar possíveis irregularidades. Constatadas efetivamente estas irregularidades, lavra-se o lançamento tributário

¹³ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 460.

correspondente ao fato irregular. Houve então, um procedimento administrativo que culminou num lançamento tributário. Pode ocorrer, no entanto, que não se venha constatar irregularidades das quais possa resultar a lavratura do lançamento. A indagação que se propõe é se este procedimento também é suscetível ao ordenamento da revisão do lançamento.

Adotando-se como premissa de que os pressupostos de revisão mencionados no artigo em comento visam proteger o sujeito passivo contra sucessivas investidas do fisco sobre os mesmos fatos jurídicos de repercussão tributária, haveria razões para crer que o simples procedimento fiscal, do qual não tenha resultado nenhuma imposição tributária por lançamento de ofício, também estivesse abrangido pelo ordenamento regulador da revisão de lançamento.

Contudo, o texto da lei aponta para uma aplicação mais restritiva do instituto da revisão de lançamento. O art. 149 do CTN, prescreve que “o lançamento é efetuado e revisto de ofício (...)”, nas hipóteses que segue relacionando. Portanto, trata-se efetivamente de lançamento resultado da ação efetiva do agente fiscal, regido pelo ordenamento do art. 142 do CTN. Não se cogita em lançamento na sua modalidade por homologação prevista no art. 150 do mesmo Código. Também não nos parece que o simples procedimento de fiscalização, sem resultar em lançamento, possa ser suscetível à aplicação do ordenamento da revisão de lançamento aqui enfocado.

O desenvolvimento de nossa reflexão introdutória até aqui aponta para o tema delimitado à revisão do lançamento. Não é objeto de nossa pesquisa o lançamento em si, na sua estruturação jurídica e hipóteses de lavratura. É imperioso lançar este alerta neste estágio do trabalho, visto que o art. 149 do CTN aloja no mesmo dispositivo matéria de natureza distinta, tratando de definir as hipóteses em que o lançamento pode ser *efetuado*, ao lado das circunstâncias em que este pode ser *revisto*. O nosso propósito é examinar o contexto que abrange a *revisão* do lançamento, não a sua *constituição* originária, matéria esta que se encontra circunscrita nos incisos VIII e IX do citado artigo. Todos os demais incisos descrevem circunstâncias em que o lançamento de ofício pode ser efetuado, não tratando, portanto, de revisão de lançamento anterior.

Há de se concluir então este tópico, com a compreensão de que a revisão de lançamento prevista no art. 149 do CTN, nos incisos mencionados, pressupõe um lançamento de ofício anterior, o qual foi concebido com omissões, com erros de fato ou de direito, decorrentes de falta funcional ou não, merecendo um ajuste para a sua identificação com a realidade dos fatos. Portanto, não há de se falar em revisão de lançamento sem a existência de lançamento anterior que possa ser revisto.

A despeito da delimitação da matéria deste trabalho à revisão de lançamento anteriormente lavrado, não nos furtamos em enfrentar uma indagação sobre a possibilidade de revisão de um procedimento de fiscalização, do qual não resultou nenhum lançamento, para detectar novos fatos e irregularidades antes não constatados, os quais acabam resultando em lançamento. Parece-nos que uma ação fiscal não tem efeito homologatório sobre o procedimento do contribuinte, sendo possível a sobreposição de nova ação fiscal sobre o mesmo período e fato, esta talvez com maior rigor, para detectar irregularidades antes não verificadas. Mas há limites. Pelo menos em dois momentos, o CTN estabelece uma garantia ao contribuinte que segue as orientações informadas pela administração tributária que não são na forma de norma expressa, o que pode ter aplicabilidade na análise da possibilidade de revisão de procedimento fiscal: (I) o contribuinte seguidor das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas é liberado de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização monetária (art. 100, III, do CTN); (II) a mudança de critério jurídico não é fundamento para rever posições e condutas adotadas pela administração fazendária sobre fatos pretéritos (art. 146, do CTN). Uma ação fiscal sem resultar em lançamento, na qual ficar consignada uma orientação expressa da autoridade administrativa competente sobre como o contribuinte deve proceder em determinada situação, se tiver alguma conotação reiterada, pode sim se converter em norma complementar, ou externar a consolidação de uma interpretação da Fazenda Pública, com reflexos no impedimento de revisão do procedimento administrativo. Mas é preciso que haja uma orientação expressa da autoridade competente. Não é possível conceber a criação de norma complementar por omissão da autoridade fazendária.

Para efeito deste trabalho, conforme já retro explicado, adotamos como premissa de que a revisão de lançamento regulada pelo CTN pressupõe a existência de um lançamento de ofício anterior, o qual é objeto de revisão.

4.3 Relação de hipóteses de revisão do lançamento não taxativa do art. 149 do CTN

Já delimitamos o tema deste estudo à revisão de lançamento de ofício, matéria circunscrita nos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, eis que todas as demais hipóteses elencadas no dispositivo indicam pressupostos para a feitura de lançamento na sua versão original; não pressupõem a existência de lançamento anterior.

Segundo o inciso VIII, o lançamento é revisto “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;”. É o caso em que a autoridade fiscal não tomou conhecimento de um fato do qual resultasse uma exigência tributária, por ocasião de sua ação fiscal primitiva. Nova ação pode ser procedida para o lançamento complementar.

A dicção do inciso IX trata também de fato não conhecido pelo agente fiscal, apenas qualificando esta omissão como resultante de falta funcional, por fraude ou negligência no cumprimento de formalidade essencial na formulação do ato de lançamento.

Haveria necessidade de a circunstância justificadora de revisão do lançamento se identificar com o que prescrevem os incisos mencionados, dando-lhes uma previsão taxativa?

Segundo Aliomar Baleeiro, os casos previstos no art. 149 do CTN, seja para a efetivação do lançamento, ou de sua revisão, são de natureza taxativa.¹⁴

¹⁴ Aliomar BALEEIRO, *Direito Tributário brasileiro*, p, 515.

Filia-se também a este entendimento Américo Masset Lacombe que assim leciona sobre o artigo 149 do CTN: “O presente artigo enumera os casos de lançamento direto ou de ofício. A numeração é taxativa e não exemplificativa. Assim sendo, apenas nos casos aqui previstos poderá a Administração efetuar esse tipo de lançamento.”¹⁵

Posição contrária é defendida por Misabel Abreu Machado Derzi. Segundo a autora, a enumeração das hipóteses previstas no art. 149 do CTN em que o lançamento pode ser efetuado e revisto não é taxativa, permitindo que a lei ordinária da pessoa política amplie este rol em que o lançamento pode ser efetuado na sua forma original, ou mesmo revisto.¹⁶

Em nossa avaliação a concepção *numerus clausus* das hipóteses de revisão do lançamento de ofício – lembrando que a nossa análise se cinge à revisão de lançamento de ofício -, é incompatível com a própria natureza vinculada do ato administrativo do lançamento. Uma vez constatado, pelo agente administrativo competente, um fato do qual possa resultar uma exigência tributária, deve este providenciar o ato de lançamento adequado, sem perquirir sobre a adequação deste fato às circunstâncias prescritas no art. 149 do CTN. A concepção taxativa da enumeração em foco não se concilia com o preceito regulado do lançamento contido no art. 142 do CTN, em especial ao que dispõe o parágrafo único do artigo que deixa expressa a natureza vinculada do lançamento. Assim posto, parece despicienda toda a enumeração feita pelo do art. 149, em especial, quanto aos incisos VIII e IX, objeto deste trabalho, pois que o agente administrativo não encontra neste dispositivo, limitações de sua ação fiscal. O legislador ao conceber uma lista de hipóteses de elaboração e revisão de lançamento tributário, o fez como indicação exemplificativa, indicando ainda que nestas hipóteses *deve* o Estado agir com o seu poder fiscalizatório, para reaver os seus créditos, mas sem impor obstáculos a que esta ação possa ser empreendida em casos que não se ajustem à linguagem descrita na mencionada lista.

¹⁵ Ives Gandra da Silva MARTINS (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 297.

¹⁶ Carlos Valder do NASCIMENTO (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 395.

4.4 Revisão do lançamento por erro de direito e erro de fato

Um dos pontos controvertidos sobre o qual diverge a doutrina e mesmo a jurisprudência, está relacionado à natureza do erro no procedimento que enseja a revisão do lançamento como medida saneadora. O erro passa então a ser classificado em duas categorias pela doutrina, erro *de direito* e erro *de fato*, com o intento de identificar qual categoria de erro admitiria a revisão do lançamento. A controvérsia não se limita à discussão do tipo do erro a legitimar a revisão do lançamento, mas sobre a relevância ou não desta discussão para este procedimento revisional.

Antes de prosseguir na análise proposta, há de se definir erro de fato e erro de direito.

Admitamos que o agente fiscal, ao lavrar um lançamento tributário referente à exigência do ICMS sonogado pelo contribuinte por falta de emissão de notas fiscais e por consequência, omissão de registro e apuração do imposto a ser recolhido, incorra em dois erros no seu procedimento: como primeiro erro deixou de computar na base de cálculo do imposto, por mero equívoco, o valor referente ao frete efetuado pelo remetente das mercadorias e cobrado do destinatário¹⁷ na sua planilha de cálculo que levantou as operações não submetidas à incidência tributária pelo contribuinte. A segunda incorreção decorreu de inadequada aplicação de alíquota do imposto. Na operação de venda no fato hipotético, o destinatário era de outro Estado e não contribuinte do ICMS, sendo aplicável a alíquota interna de 17%, quando na verdade, o agente fiscal baseou seus cálculos na alíquota interestadual de 12%, incorrendo em erro da aplicação da norma específica à alíquota.¹⁸ Neste caso hipotético formulado extrai-se que o agente fiscal incorreu em erro de fato ao definir de forma inexata a base de cálculo, eis que este erro não decorreu de eleição de norma indevida, mas de um

¹⁷ De acordo com o art. 13, § 1º, II, “b” da LC 87/96, o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, integra a base de cálculo do ICMS.

¹⁸ A alíquota interestadual tem aplicação para remessa de mercadorias para contribuintes localizados em outra unidade da Federação.

desajuste no procedimento de composição do valor. Já no segundo segmento, a aplicação da alíquota errônea representa um erro de direito, pois que decorreu da indevida aplicação da norma. Note que na definição da base de cálculo, caso o agente incorresse no erro em razão da sua interpretação da norma, entendendo que o frete não integraria a base de cálculo, estaria ele desalinhando a norma com o fato concreto, resultando daí também um erro de direito.

Paulo de Barros Carvalho faz a sua reflexão sobre estes diferentes tipos de erros, adotando como um dos critérios a sua relação com a norma. Erro de fato é um problema intranormativo, enquanto que o erro de direito decorre de enunciados de normas jurídicas diferentes, sendo resultado de um descompasso *internomativo*.¹⁹

Hugo de Brito Machado, por sua vez, estabelece uma análise comparativa entre erro *de direito* e *mudança de critério jurídico*. Leciona o autor:

“Há erro *de direito* quando o lançamento é feito *ilegalmente*, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. (...). Há *mudança de critério jurídico* quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer qual das duas seja a incorreta.”²⁰

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, o erro de fato vicia o ato-norma no plano fático da constituição, enquanto o erro de direito o vicia na motivação.²¹

José Souto Maior Borges é voz dissonante da doutrina que classifica os erros em de fato e de direito e fala da superação desta distinção, afirmando que “...não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito.”²²

Os ensinamentos da doutrina dominante retro expostos permitem concluir que o erro de direito está relacionado ao manejo inadequado do sistema normativo; o desajuste

¹⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 453-454.

²⁰ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 124.

²¹ Eurico Marcos Diniz de SANTI, *Lançamento tributário*, p. 267.

²² José Souto Maior BORGES, *Lançamento tributário*, p. 282.

decorre do desalinhamento da norma aplicada ao caso concreto. O erro de direito que se verifica numa norma concreta e individual, no caso do lançamento tributário, decorre de erro de embasamento legal, embasamento este extraído da norma em abstrato, tornando o ato simplesmente ilegal, por estar em desacordo com a lei. O erro de fato tem sua gênese no desajuste de procedimento da agente, na operacionalidade dos fatos ou no levantamento das provas. Nesta modalidade de erro não se indaga sobre a lei competente para o caso, mas qual o resultado de sua aplicação concreta. Portanto, contrariando a doutrina de José Souto Maior Borges, não nos parece difícil a identificação de critérios diferenciadores entre o erro de fato e de direito.

Estabelecidas as significações linguísticas das duas espécies de erro, assim classificadas pela doutrina, segue-se o enfrentamento da matéria relacionada à possibilidade de revisão do lançamento para o saneamento dos erros nas modalidades identificadas. O que se passa a examinar é se a modalidade de erro no lançamento tem relevância para legitimar a sua revisão. Em caso positivo, qual o tipo de erro susceptível ao saneamento via revisão de lançamento.

A vinculação da possibilidade de revisão do lançamento à qualificação do erro não encontra amparo no direito positivado competente para dispor sobre lançamento, no plano de normas gerais estatuídas pelo Código Tributário Nacional. Este diploma legal, ao relacionar as duas hipóteses motivadoras de revisão de um lançamento anterior, incisos VIII e IX do art. 149, não emprega o vocábulo “erro”, muito menos na sua qualificação instituída pela doutrina. Os preceptivos referem-se a “fato não conhecido”, “falta funcional” ou “omissão”, ao descrever as circunstâncias motivadoras do ato revisional, dando uma ideia de desajuste da positivação da norma concreta e individual com o fato concreto verificado. Os mencionados incisos não fornecem nenhuma indicação para a vinculação da possibilidade da revisão do lançamento a determinado tipo de erro. No entanto, há uma forte corrente doutrinária que vincula a atividade revisional ao erro de fato, defendendo, por exclusão, a impossibilidade desta revisão para remover um erro de direito na feitura do lançamento revisado. Esta construção doutrinária tem por principal fundamento a presunção de que Administração Pública deve conhecer a lei; não cabe a ela alegar ignorância à lei para justificar o erro de

direito. Em certas manifestações doutrinárias a tese é também inspirada no preceptivo do artigo 146 do CTN, que veda a retroatividade de efeitos decorrentes da introdução no sistema de novos critérios jurídicos pelo ordenamento jurídico, para o mesmo contribuinte. A mudança de critério jurídico revelaria uma fragilidade do ente tributante na sua atividade interpretativa da norma, guardando certa sintonia com o erro de direito.

Paulo de Barros de Carvalho expõe com clareza a sua posição sobre a matéria. Escreve ele:

O agente público, ao verificar o valor da operação, base de cálculo do imposto, toma-o a menor, promovendo a determinação da dívida em quantia inferior à que efetivamente é. Tempos depois, antes, naturalmente, que flua o prazo decadencial, procede a expedição de ofício, comunicando ao sujeito passivo a alteração havida no lançamento originário. Houve erro de fato e, portanto, é regular a iniciativa modificadora da Fazenda Pública. Noutro quadro, funcionário competente promove o cálculo do tributo devido, mediante aplicação de certa alíquota, digamos, 17%, em virtude da classificação que entende correta, para determinado produto industrializado, na tabela do IPI. Posteriormente, sem apontar qualquer aspecto material novo do bem que analisar, muda de opinião, passando a classificá-lo numa posição mais gravosa da tabela, em que a alíquota é de 23%, alegando que este é percentual juridicamente mais adequado àquele produto industrializado. A alteração não pode prevalecer, fundada que está em mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado art. 146 só permite aplicar o novel critério para fatos jurídicos tributários subsequentes àquele que ensejou a tributação.²³

Debruçando-se sobre o tema relacionado à modificação dos critérios jurídicos pela administração fazendária, Luciano Amaro revela que reconhece uma certa aproximação da alteração de critério jurídico com erro de direito, e conclui seu estudo sem demonstrar a firmeza necessária para se posicionar, também de forma firme, sobre a possibilidade ou não de revisão do lançamento viciado por erro de direito. Arremata o autor: “Em resumo, o art. 146 provavelmente visou a expressar a impossibilidade de *revisão* de lançamento por *erro de direito*.”²⁴

Alberto Xavier sustenta que os lançamentos efetuados com base numa determinada interpretação do agente responsável pelo ato, não podem ser revistos com

²³ Paulo de Barros de CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 462

²⁴ Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 382.

fundamento em nova interpretação. Conclui o autor que o lançamento não pode ser revisto por erro de direito.²⁵ O autor aloja no mesmo conceito a modificação de critério jurídico e o erro de direito. Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁶ é outro autor que se filia ao entendimento, segundo o qual, o lançamento é irrevisível pela Administração em caso de erro de direito ou de valoração jurídica dos fatos.

A jurisprudência também se posiciona pela impossibilidade de revisão de lançamento para sanar erro de direito no lançamento anterior, erro assim concebido como uma forma de alteração de critério jurídico. O STF assim já decidiu:

“IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE LANÇAMENTO DE ERRO DE DIREITO. RECURSO NÃO CONHECIDO.”²⁷

O STJ, citando a súmula nº 227²⁸ do extinto TFR, parece também ter firmado entendimento no sentido de não admitir a revisão de lançamento motivado por erro de direito.²⁹

Posição firmada por Hugo de Brito machado diverge da doutrina que vincula a atividade revisional ao erro de fato, posição que se impõe como majoritária. Leciona o autor:

Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade,(...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto.³⁰

²⁵ Alberto XAVIER, Do lançamento no Direito Tributário brasileiro, p. 156.

²⁶ *Curso de Direito Tributário brasileiro*, p. 705.

²⁷ RE nº 60.663/RJ, 3ª Turma, DJ 13/10/1967.

²⁸ Dispõe a Súmula 227 do TFR nos seguintes termos: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.”

²⁹ Neste sentido: Resp. 1130545/RJ - 2009/0056806-7, DJe 22/02/2011 e AgRg no Ag 1260187/RJ – 2009/0245214-2, DJe 02/02/2011.

³⁰ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 124.

Este mesmo entendimento é compartilhado por Eurico Marcos Diniz de Santi que assim escreve:

Portanto, tanto, um como outro enfermam o ato-norma de vício de legalidade ainda que o erro seja de fato não se pode olvidar que a validade da norma é conferida pela suficiência do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. Assim, há potencial ilegalidade do 'ato-norma' ante os casos de 'erro de fato' ou 'erro de direito'. Como a Administração pauta-se pelo princípio da 'estrita legalidade', cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresenta nessa situação.³¹

A jurisprudência parece consolidar uma inclinação restritiva ao direito de revisão do lançamento, vinculando-o à hipótese em que o vício a ser sanado decorra de erro de fato. Apesar de na doutrina se poder colher posições divergentes, esta também se inclina neste sentido. O erro de direito é associado, por parte da doutrina, à mudança de critério jurídico, daí a origem das restrições de revisão com inspiração no art. 146 do CTN. A jurisprudência também se inspira na modificação do critério jurídico para fundamentar sua oposição à revisão motivada por erro de direito.

Em primeiro lugar, não nos parece de boa técnica agrupar na mesma categoria jurídica o preceptivo da mudança de critério jurídico, alojado no art. 146 do CTN, e o erro de direito. A diferença é sutil, é claro, mas há elementos que permitem reconhecer significações distintivas. A mudança de critério jurídico representa uma inovação na interpretação da norma, hipótese em que a Fazenda Pública, através de seus agentes, aplica a lei, segundo uma interpretação então vigente e considerada adequada, e muda de opinião, após determinado tempo, dando à mesma norma outro entendimento. Note que se trata de critério subjetivo. Não se trata de erro, mas de reavaliação do significado da norma. Houve uma mudança de entendimento. Trata-se de formação de juízo de valor com o consentimento do exegeta. Já o erro de direito decorre de um procedimento ilegal, não respaldado na lei cabível para a hipótese específica. O ato praticado com erro de direito, na verdade, está desprovido de respaldo legal, eis que não foi aplicada a norma que cabia para o caso. Imagina-se a hipótese em que duas leis tenham fixado alíquotas de ICMS diferentes, cada uma com vigência em determinado período. Por erro, a autoridade fiscal aplicou aquela de menor alíquota para fatos geradores ocorridos em data em que vigia a lei mais gravosa. Trata-se de erro de direito, eis que o desajuste

³¹ Eurico Marcos Diniz SANTI, *Lançamento tributário*, p. 266-267.

está entre o fato concreto e a aplicação da norma abstrata. O desalinhamento da norma com o fato não resulta de erro de interpretação, não sendo caso de modificação de critério jurídico. Por certo, há diversas situações em que o agente fiscal pode incorrer em erro de direito, aplicando equivocadamente um determinado comando normativo incompatível com o fato que pretende positivizar, sem que ocorra uma modificação de critério jurídico. Parece que parte da doutrina e jurisprudência consolidou uma equivocada concepção do erro de direito, ligando-o inexoravelmente à modificação de critério jurídico, resultando daí a conclusão genérica da impossibilidade de revisão de lançamento em razão do erro de direito. Na verdade, o argumento que sustenta esta tese tem sua fonte inspiradora no art. 146 do CTN, fora do contexto normativo de revisão de lançamento. O mencionado artigo tem alcance mais abrangente, fornecendo ao contribuinte uma garantia jurídica contra a retroatividade de exigências tributárias em decorrência de mudança de interpretação dos agentes do fisco, seja em qualquer circunstância, com ou sem lançamento. Portanto, o erro de direito não há de se confundir com mudança de critério jurídico, esta se caracterizando pela nova interpretação dada pela Administração à determinada norma para aplicação ao caso específico, situação que repele a possibilidade de revisão do lançamento; no entanto, o erro de direito resultante de um equívoco específico no manejo da norma para fazer a subsunção de determinado fato, não se avizinha de qualquer atividade interpretativa, sendo possível o seu saneamento, através de revisão de lançamento.

De forma persistente, parte da doutrina e jurisprudência, acolhedoras da tese restritiva de revisão do lançamento, fundamentam-se no fato de que a Administração Pública, através de seus agentes, é presumidamente conhecedora da lei e do direito, não podendo por isso alegar erro na sua aplicação, o que impediria a revisão de lançamento por erro de direito.

O argumento é superficial e não se sustenta se confrontado com o princípio da estrita legalidade que deve informar todos os atos administrativos convergentes para a exigência tributária (artigo 3º e art. 142, parágrafo único, ambos do CTN). A Administração Pública não pode ser privada do direito e dever de exigir seu crédito tributário pela única razão de seu agente ter incorrido em erro na sua atividade, o que

exigiria da atuação estatal uma condição de infalibilidade. A nenhum cidadão é permitido alegar o desconhecimento da lei para se escusar de seu cumprimento (art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, redação dada pela Lei nº 12.375/2010); portanto, não é só a Administração que deve conhecer o direito, mas todas as pessoas ou entidades sujeitas do direito. Os atos da Administração podem nascer com defeitos que, dependendo da gravidade, podem ser sanados ou serão causas de nulidade do ato. No caso de lançamento tributário, estes vícios podem ser susceptíveis de saneamento; podem ser causa de nulidade, ou podem motivar a revisão do lançamento para a inclusão de novos fatos não conhecidos no lançamento anterior.

O próprio Código Tributário Nacional previne o direito da Fazenda Pública com relação ao crédito tributário contra a debilidade funcional, ao prescrever novo termo inicial do prazo de decadência para refazer lançamentos cancelados por vício formal (art. 173, II, do CTN).³² É certo que o agente administrativo deve conhecer o direito, mas a sua falibilidade, que é uma condição humana, não se constitui em causa de extinção de um crédito tributário. De igual forma, à eventual falha na atividade fiscal, seja na forma de erro de fato ou de direito, não pode ser atribuída uma causa extintiva do crédito tributário que seria cobrado não houvesse a referida falha funcional. Sempre que a autoridade competente constatar o descumprimento de uma obrigação tributária, haverá ele de agir, em razão de seu dever funcional, fazendo o lançamento cabível, sob o império do art. 142 do CTN, ainda que esta pendência seja resultado de falha funcional (erro de direito ou de fato) na atividade de lançamento anterior. Lembremos sempre que a autoridade administrativa não tem a faculdade de proceder ao lançamento, mas a obrigação de fazê-lo.

Há razões para divergir da posição do Sacha Calmon Navarro Coêlho,³³ quando diz que fica com a lei, ao expressar a sua motivação pela impossibilidade de rever lançamento em razão de erro de direito. Isto porque a lei determina a elaboração do

³² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I (...);

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

³³ *Curso de Direito Tributário brasileiro*, p. 705.

lançamento diante de qualquer situação de conhecimento, por parte da autoridade competente, de um crédito tributário não recolhido. A vinculação à lei do ato administrativo de lançamento é lembrada por Eurico Marcos Diniz de Santi, que escreve: “Trata-se de ato totalmente vinculado à lei. Não se admite juízo de conveniência ou oportunidade por parte da administração.”³⁴

Milita ainda a favor desta indisponibilidade do sujeito ativo com relação ao seu direito ao crédito tributário, a disposição do Código Tributário Nacional, instituidora de garantias e privilégios deste crédito (arts. 183 a 193). Não é concebível que todo este regramento que prestigia o crédito tributário venha a ser anulado por restrições na atuação do órgão fiscalizador na atividade de revisão de lançamento para exigir créditos omitidos em lançamento anterior, em razão de decorrer de erro de direito. No nosso entender, tal posicionamento instituiria uma nova hipótese de extinção de crédito tributário não prevista no CTN ou em qualquer outra lei esparsa. Seria uma nova modalidade de homologação do procedimento do contribuinte por omissão funcional no lançamento por erro de direito, não contemplado no sistema normativo.

Portanto, uma vez constatada a ocorrência de falha, omissão ou desconhecimento de fatos, por uma autoridade administrativa, em um procedimento fiscal antecedente, este há de fazer a revisão do ato como medida saneadora, a bem do interesse público, sendo irrelevante a discussão acerca da classificação doutrinária entre erro de direito e erro de fato.

4.5. Impossibilidade de revisão de lançamento em razão da modificação de critério jurídico da autoridade administrativa

A leitura do Código Tributário Nacional nos revela algumas passagens nas quais fica evidente a preocupação do legislador com a manutenção de um ambiente de segurança jurídica na relação jurídica entre contribuinte com o sujeito ativo, ao qual devem ser prestadas as obrigações tributárias. Uma destas passagens encontra-se inscrita no art. 146 do mencionado Código, segundo o qual “A modificação introduzida,

³⁴ Eurico Marcos Diniz de SANTI, *Lançamento tributário*, p. 266.

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 ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

A restrição da atuação fiscal não está constricta na atividade de lançamento de ofício, mas tem uma abrangência sistêmica, operando em campo mais amplo na relação jurídica tributária. O foco da restrição é contra o efeito retrospectivo de novos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, com relação ao mesmo sujeito passivo. A modificação de critérios jurídicos deve ser entendida como mudança de posição interpretativa da administração fazendária com relação à determinada norma. No dizer de Hugo de Brito Machado, “Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.”³⁵

A motivação da medida, por certo, é a manutenção da segurança jurídica. O sujeito passivo não pode ficar exposto às oscilações das diversas acepções que a norma pode suscitar ao corpo dos funcionários fazendários. A mudança de entendimento pode ocorrer por conta de uma reconstrução interpretativa do agente administrativo, como pela renovação da corporação com a introdução de novas ideias, novos paradigmas e novas compreensões do texto normativo. As intempéries nas atividades interpretativas da administração fazendária não devem atingir o sujeito passivo que seguiu orientação emanada pelos órgãos competentes. Não significa dizer que a administração tributária não possa revisar seu posicionamento sobre determinada matéria, mas somente poderá fazê-lo com relação aos fatos geradores que sobrevenham a esta mudança de entendimento devidamente notificada ao sujeito passivo, para que este possa se readequar em seus procedimentos segundo a nova orientação.

Decorre da análise deste dispositivo que nenhuma atividade exacional da administração tributária pode ser empreendida, seja através de lançamento ou não, que tenha por motivação uma alteração nos critérios jurídicos adotados pelos seus agentes.

³⁵ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 124.

A assertiva está assentada no primado da segurança jurídica. Não pode o contribuinte permanecer, de forma indefinida, às naturais mudanças de posicionamentos dos agentes componentes da administração tributária, com relação a fatos pretéritos. No plano concreto equivale a dizer que o fisco não pode retomar um procedimento fiscal para fazer o lançamento complementar de parcela de tributo não incluído no lançamento anterior, por ser considerado indevido segundo os padrões de interpretação então vigentes, sob a alegação da sua condição de exigível com base em nova interpretação.

O tema já mereceu o estudo de Kyioshi Harada, que assim leciona:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.³⁶

Contudo, não nos parece se coadunar com a legalidade admitir a possibilidade de o sujeito passivo tirar proveito de erros ou omissões dos agentes administrativos em suas atividades de lançamento, no sentido de impossibilitar medidas saneadoras através de revisão de lançamento, reforçando aqui a ideia da possibilidade de revisão de lançamento para todo e qualquer tipo de erro, seja de direito ou de fato. Nisso decorre que é fundamental determinar se o caso que se pretende examinar alinha-se com uma reformulação interpretativa ou de erro de ação do agente administrativo. Na primeira hipótese, vedada está a Fazenda Pública em agravar a exigência via lançamento sobre fatos pretéritos; na segunda hipótese, a revisão de lançamento não só é uma faculdade como uma imposição para atender a legalidade dos feitos administrativos.

Reconhece-se que há certa proximidade de concepção entre uma alteração interpretativa e erro de direito. A interpretação do passado, depois superada, poderia traduzir uma ideia de erro de direito. Poder-se-ia dizer que houve erro de direito na aplicação da norma no passado. Todavia, tal aparente dificuldade conceitual não autoriza generalizações na análise da matéria; os aspectos práticos não haverão de se

³⁶ HARADA, Kiyoshi. *Alteração do critério jurídico de interpretação*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 71, 01/12/2009. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br>> Acesso em 23/08/2011.

sobrepor à análise segundo o critério da Ciência do Direito. Cabe sublinhar os aspectos que particularizam cada entidade. Ao introduzir mudança no critério jurídico no exercício do lançamento, a administração tributária revela consciência compartilhada com o sujeito passivo de sua conduta anterior, havida então como acertada; o contribuinte está seguro que está cumprindo com as suas obrigações tributárias se acolher o entendimento da administração tributária que lhe é externada como orientação oficial. O seguimento fiel de uma orientação oficial por parte do contribuinte, ainda que esta orientação seja de forma implícita por meio de manifestações de interpretação de normas, repele qualquer forma de exigência tributária retroativa, em decorrência de nova interpretação, não sendo caso de aplicação de revisão do lançamento segundo a prescrição do art. 149 do CTN. Já na hipótese de erro de direito, o evento era desconhecido pela administração tributária e por isso não compartilhado com o sujeito passivo. Havendo omissão da administração tributária por erro ou omissão na atividade de lançamento, sabe o contribuinte, ou devia saber, que cabe a medida saneadora para a revisão do lançamento nos termos do art. 149 do CTN, sem que isso venha a representar a quebra de segurança jurídica. De fato, a segurança jurídica é determinante para justificar a pesquisa da distinção entre modificação de critério jurídico e erro de direito, eis que neste o contribuinte não tem legitimidade para opor contra a Fazenda Pública um direito proveniente de falhas, erros ou omissões de agentes da administração tributária, enquanto que as orientações oficiais decorrentes de critério jurídico vinculam a Administração, fornecendo ao contribuinte seguidor destas orientações a segurança jurídica necessária contra novas exações sobre fatos pretéritos. Portanto, há pontos que individualizam cada entidade, permitindo fazer a distinção entre uma hipótese de alteração de critério jurídico e erro de direito.

5. CONCLUSÃO

Ao se examinar as condutas de fiscalização das administrações tributárias das entidades políticas, depara-se com posicionamentos vacilantes de algumas delas com relação à possibilidade de procedimentos de revisão de auditorias fiscais anteriormente procedidas contra determinado contribuinte, sobre o mesmo período, ficando esta indefinição ainda mais evidente quando esta análise de revisão recair sobre um lançamento anterior que se mostra deficiente por omitir fatos ou valores, em decorrência de falhas funcionais da autoridade notificante. O tema sempre tem sido tratado com extrema insegurança entre as autoridades tributárias, atraindo infundáveis debates no contexto jurídico, fundamentando-se, de um lado, a posição mais restritiva da possibilidade de medidas de revisão de ações fiscais, admitindo-as somente diante de erro de fato. Em posição contrária, outros autores, embora em minoria, defendem não só a possibilidade como a obrigatoriedade de revisão de lançamento sempre que qualquer erro for constatado no procedimento anterior, seja de fato ou de direito.

Para uma análise mais precisa foi necessário fazer o corte na abordagem do tema, focando o estudo para a revisão de lançamento anteriormente lavrado, nos termos dos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, abandonando a abordagem genérica de revisão de ações fiscais, independentemente de lavratura de lançamento delas decorrentes.

As pesquisas e reflexões aqui desenvolvidas sobre o tema apontam para a necessidade de análise da revisão de lançamento no contexto da legalidade das ações relacionadas às exigências fiscais, em perfeita sintonia com o qualificativo de ato vinculado à lei, nos termos do art. 142, do CTN, removendo qualquer medida restritiva de revisão de lançamento deficiente em suas exigências, independentemente da espécie de erro (erro de direito ou de fato) que maculara o lançamento revisado. A posição contrária, que repele o direito e dever da Fazenda Pública a rever seu lançamento em hipótese de erro de direito acaba por admitir uma estranha modalidade de extinção de crédito tributário através do erro do agente administrativo. Seria uma forma de

homologação do procedimento do sujeito passivo em razão da falta funcional em sua ação fiscal.

As pesquisas revelaram que segmento da doutrina, bem como a jurisprudência, estabeleceram uma confusão interpretativa entre erro de direito e modificação de critério jurídico adotada pela autoridade administrativa, esta prevista no art. 146, do CTN. Tal confusão permitiu construir a tese da impossibilidade de revisão de lançamento deficiente em sua exigência em decorrência de erro de direito. A mudança de critério jurídico representa uma inovação na interpretação de determinada norma, e por isso não pode ser motivação para revisão de lançamento, enquanto que o erro de direito é resultado de uma falha funcional do agente administrativo, susceptível a saneamento pro meio da atividade revisional de lançamento.

Portanto, a atividade administrativa de lançamento não é infalível, podendo esta incorrer em erro de direito, erro este ao qual não se pode atribuir uma nova modalidade de extinção do crédito tributário na forma de homologação do procedimento do contribuinte, pela simples alegação de que é presumível que os agentes da Administração Pública conheçam a lei. A legalidade da exigência tributária, o interesse público na sua arrecadação e a indisponibilidade do crédito tributário são os fundamentos necessários para impor a revisão de lançamento deficiente em razão de qualquer espécie de erro. A vedação de revisão do lançamento somente é incabível para complementar a exigência em decorrência de mudança de critério jurídico da autoridade administrativa, por expressa vedação legal.

6. BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1.999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

KIYOSHI, Harada. *Alteração do critério jurídico de interpretação*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 71, 01/12/2009. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br>> Acesso em 23/08/2011.

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS – Comentários à Lei Complementar nº 87/96*. 2. ed. Juruá, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*. Resenha Tributária, 1977.