

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Curso de Especialização em Direito Tributário

Raquel Vieira Mendes

REVISÃO DO LANÇAMENTO POR ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 08/2014

São Paulo

2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Curso de Especialização em Direito Tributário

Raquel Vieira Mendes

REVISÃO DO LANÇAMENTO POR ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 08/2014

Trabalho de conclusão de curso, apresentado à Banca Examinadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Curso de Especialização em Direito Tributário

REVISÃO DO LANÇAMENTO POR ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 08/2014

Monografia

Trabalho de conclusão de curso, apresentado à Banca Examinadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários para obtenção do grau de

Especialista em Direito Tributário

Por:

Raquel Vieira Mendes

BANCA EXAMINADORA:

Nota: _____

Aprovada

Aprovada com restrições

Reprovada

São Paulo, outubro de 2014
SÃO PAULO

RESUMO

O presente trabalho destina-se a analisar o tema da revisão de ofício do erro de fato e do erro de direito à luz do recém publicado Parecer Normativo COSIT nº 08/2014. A precisa caracterização dos erros de fato e de direito, além da alteração de critério jurídico, é tema que gera incessantes discussões na doutrina e na jurisprudência e está diretamente ligada à possibilidade de revisão de ofício do lançamento e da declaração prestada pelo contribuinte. O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 traz importante alteração do entendimento anteriormente defendido no âmbito da Receita Federal do Brasil, no sentido de possibilitar a revisão de ofício do lançamento regularmente notificado (mesmo havendo decisão definitiva em sede de julgamento de recursos administrativos ou já ultrapassado o prazo oferecido ao contribuinte para impugnação) e da declaração prestada pelo sujeito passivo, visando à correção do erro de fato, de modo a reduzir ou declarar indevido o tributo. A admissão dessa possibilidade, ainda que ultrapassado o prazo decadencial previsto no art. 173, CTN, acha-se devidamente amparada pelos dispositivos legais que impõem limites à revisão de ofício. No que tange à revisão do erro de direito, contudo, sua inadmissão pelo citado Parecer Normativo é ponto que merece críticas e carece de estudo mais aprofundado pela Administração quanto às hipóteses nas quais a revisão do erro conduz à redução do tributo ou ao reconhecimento de ser totalmente indevida sua exigência. Conclui-se, no final deste trabalho, que há também a possibilidade de revisão do erro de direito frente às disposições do Código Tributário Nacional, nas mesmas condições em que se admite a correção do erro de fato.

Palavras-chave: revisão de ofício; lançamento tributário; erro de fato; erro de direito; alteração de critério jurídico; Parecer Normativo COSIT nº 08/2014.

ABSTRACT

The present paper analyses the issue regarding the review of a tax assessment due to error in fact and error in law considering the recently published Parecer Normativo COSIT nº 08/2014. The precise characterization of an error in fact and an error in law, besides a change of legal criteria, is subject of endless discussions in doctrine and jurisprudence and is directly connected to the possibility of tax reassessment and the correction of the declaration made by the taxpayer. The Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 is a document which contains an important change in the comprehension of the subject by tax authorities, in order to admit tax reassessment after notification of the taxpayer (even though a final decision has already been pronounced by an administrative court or even though the statutory time period to seek review of an assessment is over), as well as the correction of the declaration made by him, in order to reduce tax or declare the taxpayer exempt from taxation. The admission of those possibilities, regardless the Brazilian tax statute of limitations, as indicated in article 173 of the Brazilian Tax Code, conforms with the legislation that imposes limits to reassessment. Concerning the correction of an error in law, however, its refusal by the Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 is subject of criticism and requires a more accurate study by the Receita Federal do Brasil regarding the situations in which the review of a tax assessment leads to the reduction of the quantum of the tax or to the declaration that the taxpayer is exempt from taxation. This paper finally concludes that the correction of an error in law must be admitted in the same conditions as a correction of an error in fact is subjected to.

Key words: tax review; tax assessment; error in fact; error in law; change of legal criteria; Parecer Normativo COSIT nº 08/2014.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	8
2.1	O lançamento tributário na dicção do art. 142 do CTN.....	8
2.2	Definição de lançamento.....	10
2.3	Estrutura da norma jurídica introduzida pelo ato de lançamento	12
3	REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	14
3.1	A invalidação do ato administrativo	14
3.2	Lançamento provisório e definitivo.....	16
3.3	Vícios do lançamento.....	18
3.4	Limites legais à revisão do lançamento pelo fisco.....	21
3.5	Erro de fato e erro de direito	24
3.6	Possibilidade de revisão de ofício de erro de fato e de direito.....	26
4	O PARECER NORMATIVO COSIT Nº 08, DE 03 DE SETEMBRO DE 2014	27
4.1	Revisão do lançamento por erro de fato e de direito no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014.....	28
5	CONCLUSÃO	33
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico é um sistema que contém regras aplicáveis não apenas às condutas intersubjetivas, mas também à introdução de novas normas nesse sistema. No âmbito tributário, dentre as normas criadas por ato de autoridade administrativa, com estrita observância das regras de introdução normativa, encontra-se o lançamento tributário.

Considerando que a validade da norma introduzida ocorre pelo fato de esta passar a pertencer ao sistema, conclui-se que pode haver normas válidas introduzidas com vícios e que válidas permanecerão até que seja realizado um procedimento (também previsto no ordenamento) destinado a expurgá-las do sistema ou a convalidá-las, de modo a sanar seu defeito. Chamamos a isso de revisão.

De outra forma, sendo o ato de lançamento a criação de uma norma individual e concreta, poderá ele apresentar vícios, ainda que tido por válido no momento de sua produção, o que poderá desencadear a atividade de revisão.

O presente trabalho busca apresentar uma visão dogmática do tema, encontrando soluções para alguns dos problemas relacionados à revisão do lançamento que originam inúmeros conflitos entre Fisco e contribuintes, especialmente no que diz respeito à correção do lançamento fundado em erro de fato e erro de direito.

A fim de se aprofundar na origem da ocorrência de tais vícios, será tratada a classificação do lançamento como ato administrativo, identificando seus elementos e pressupostos, para concluir que os erros de fato e de direito são vícios materiais do ato, relacionados a seu motivo ou à sua motivação. São erros que dizem respeito ao fato jurídico tributário descrito na norma individual e concreta e com a inadequação desta última à norma geral e abstrata a que se refere o lançamento.

A caracterização dos erros de fato e de direito apresentada neste trabalho considera, portanto, que o Direito é uma linguagem e que os vícios descritos estão relacionados à falta de correspondência entre a descrição de hipóteses materiais, previstas em normas gerais e abstratas, e a descrição do fato jurídico tributário produzida pelo aplicador do Direito na

criação da norma individual e concreta, seja por uma inadequação entre normas, seja pela inadequação entre o conjunto probatório e o fato jurídico descrito.

A possibilidade ou impossibilidade de convalidação do ato viciado, por sua vez, encontra limites definidos na lei tributária, os quais foram analisados a fim de permitir a identificação das situações em que pode ou não haver a revisão de ofício do lançamento, seja em decorrência de erro praticado pela Administração, seja por erro praticado pelo contribuinte.

Nesse ponto, mereceu destaque a análise do Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação Geral de Tributação – Cosit, 2014) recentemente publicado, o qual buscou dirimir controvérsias relativas à revisão de ofício do lançamento e da declaração prestada pelo sujeito passivo, em razão da presença neles de erro de fato ou de erro de direito.

Procura-se, assim, destacar neste estudo as hipóteses em que é possível haver a convalidação ou invalidação do ato de lançamento ou a retificação da declaração a ser homologada pelo Fisco, feitas de ofício a favor do contribuinte, quando ocorre o erro de fato ou o erro de direito, ainda que ultrapassado o prazo decadencial ou aquele de que o sujeito passivo dispunha para retificar sua declaração, tanto sob a ótica da Administração, quanto sob o enfoque hermenêutico-analítico.

2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 O lançamento tributário na dicção do art. 142 do CTN

A possibilidade de exigência do crédito tributário se dá a partir da incidência, que, nos moldes da doutrina ministrada por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 509), ocorre por aplicação da regra-matriz do tributo. Não há que se falar, assim, em incidência inexorável da norma jurídica sobre os eventos do mundo fenomênico sempre que estes ocorram, pois, para que haja incidência é indispensável a existência da figura de um intérprete, um aplicador da norma, competente para reconhecer a ocorrência do evento, relatá-lo em linguagem jurídica, realizar a subsunção do fato jurídico assim descrito à regra-matriz de incidência tributária (RMIT) e, finalmente, produzir a norma individual e concreta que faz surgir o crédito e a obrigação.

A aplicação da regra-matriz formaliza e constitui, portanto, o crédito e permite sua exigência pelo sujeito ativo. A constituição do crédito, por sua vez, pode-se dar tanto por meio do lançamento, quanto em decorrência do cumprimento de deveres instrumentais pelo contribuinte ou da atividade jurisdicional.

O art. 142 do CTN reza que o lançamento é um procedimento destinado a constituir o crédito tributário e realizado privativamente pela autoridade administrativa.

Não obstante o art. 142 disponha que o lançamento é um procedimento administrativo, a doutrina tem-se debruçado sobre o tema, visando classificar o lançamento ora como ato, ora como procedimento ou ora como norma, a fim de identificar seus elementos e pressupostos de validade.

Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 516), é válido tratar o lançamento tanto como norma, quanto como procedimento ou, ainda, como ato. Trata-se de norma relativamente “[...] aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato [...]” (CARVALHO, P., 2011, p. 516); de procedimento, pois é uma “[...] sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei [...]” (CARVALHO, P., 2011, p. 516); e ato, haja vista que o lançamento é também o resultado desse procedimento administrativo (produto), cuja forma é regulada pela lei.

Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 103) trata o lançamento como ato administrativo, reconhecendo nele a presença de seus elementos característicos e de seus pressupostos de existência e validade.

José Souto Maior Borges (1999, p. 118), por seu turno, traz importante observação de que, embora o art. 142 do CTN vislumbre o lançamento apenas como um procedimento administrativo, os arts. 144, *caput*, 145, 146 e 150 desse mesmo diploma legal o disciplinam como ato administrativo.

De fato, a existência de um procedimento não é indispensável para o lançamento, como ensinam Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 464) e Eurico Diniz de Santi (2010, p. 110). Em inúmeros casos, não há procedimento prévio, tampouco uma sucessão coordenada

de atos que levam ao lançamento como resultado final, mas apenas a prática de um único ato que do qual decorre a constituição do crédito. Por tal razão, é mais adequado falar-se em atividade administrativa, ao invés de procedimento administrativo, no que tange ao lançamento.

Considerando, assim, o art. 142 do CTN, combinado com as demais disposições desse Código, acima citadas, e o fato de nem sempre haver um procedimento composto de um encadeamento de atos tendentes à constituição do crédito, tem-se que a expressão “lançamento” é ato administrativo, produto de uma atividade regulada em lei, praticado privativamente pela autoridade administrativa competente e sujeito ao preenchimento de determinados requisitos que lhe são próprios a fim de ter sua validade reconhecida dentro do sistema.

Não obstante, é certo que a constituição do crédito tributário não se dá exclusivamente pela prática do ato administrativo de lançamento pela autoridade fiscal, mas também em decorrência do cumprimento de deveres instrumentais pelo sujeito passivo (chamada por parte da doutrina de “autolançamento”) ou, ainda, pela atividade jurisdicional.

Deixando à parte a constituição de crédito por atos do Poder Judiciário, os quais possuem meios próprios de impugnação, tanto a norma individual e concreta produzida pela autoridade administrativa por ocasião da prática do lançamento, quanto aquela produzida pelo próprio contribuinte, estão sujeitas à revisão, de ofício ou por provocação do sujeito passivo, na forma em que se dá a revisão dos atos administrativos.

Assim, ao se tratar neste trabalho acerca da revisão do lançamento, se cuidará tanto da possibilidade de alteração da norma individual e concreta produzida em decorrência dos atos praticados pela autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, quanto daquela produzida por atos praticados pelo próprio administrado, no cumprimento de seus deveres instrumentais.

2.2 Definição de lançamento

Partindo-se da premissa de que o lançamento é um ato administrativo decorrente de uma atividade praticada dentro de estritas previsões legais, deve-se verificar se o seu conceito contém elementos característicos de tais atos, de modo a preencher os requisitos descritos

pelo Direito Administrativo, a fim de que o lançamento possa, ao final, ser classificado como ato administrativo típico.

Tomando de empréstimo a definição de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 510):

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo 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.

Conforme anteriormente dito, a incidência tributária decorre da criação de uma norma individual e concreta, a partir da ocorrência de um evento e de sua descrição em linguagem jurídica competente, de modo a constituir um fato jurídico tributário, o qual se subsume à regra-matriz. Na definição supra, o lançamento é, portanto, o ato administrativo de inserção da norma jurídica individual e concreta no ordenamento, sendo ele, por sua vez, norma geral e concreta.

Constata-se, no caso do lançamento, a presença dos elementos estruturais dos atos administrativos, como bem esclarece Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 104-105). Conforme doutrina preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p. 396-397), pode-se distinguir elementos e pressupostos dos atos administrativos, sendo estes últimos suas características exteriores.

Elementos do ato são, assim, o conteúdo e a forma, tomando esse autor como conteúdo o próprio ato e como forma o modo pelo qual o ato revela sua existência (2013, p. 397).

Já os pressupostos podem ser de existência ou de validade. Os de existência, segundo o citado autor, são dois: (i) o objeto; e (ii) a pertinência à função administrativa. Os de validade são cinco, a saber: (i) sujeito; (ii) motivo; (iii) requisitos procedimentais; (iv) finalidade; e (v) causa (2013, p. 396-397).

A presença desses elementos e pressupostos é reconhecida pela doutrina no ato administrativo de lançamento, conforme expõe também Paulo de Barros Carvalho (2011, p.

511-512). De fato, a presença do conteúdo e da forma são indiscutíveis, pois se trata de uma norma jurídica (geral e concreta) que serve à introdução de outra norma no sistema (individual e concreta), veiculada por meio de um suporte físico. Quanto aos pressupostos de existência, tem-se o objeto do ato, que é a norma individual e concreta introduzida, e a pertinência à função administrativa, quando resultado de uma atividade praticada por autoridade administrativa competente. Por fim, encontram-se também presentes os pressupostos de validade, uma vez que há: (i) o sujeito, que é a autoridade a quem cabe efetuar o lançamento; (ii) o motivo, que é a ocorrência de um evento que possa ser descrito como fato jurídico tributário e, assim, subsumir-se à hipótese da RMIT; (iii) os requisitos procedimentais, descritos em lei para a prática da atividade de lançamento; (iv) a finalidade, que é a exigência do crédito; e (v) a causa, ou seja, pertinência entre a hipótese prevista na RMIT e o crédito constituído pelo lançamento.

2.3 Estrutura da norma jurídica introduzida pelo ato de lançamento

O direito é um sistema que contém normas que visam regular o modo de introdução de novas normas nesse mesmo sistema.

Fontes do direito são os órgãos criadores de normas e a atividade de criação destas, denominada de enunciação, a qual obedece a regras e princípios postos, por sua vez, em outras normas jurídicas componentes do sistema.

O ato administrativo de lançamento é, por seu turno, um “veículo introdutor de normas” (CARVALHO, P., 2012, p. 470), ou seja, um meio de introdução de uma norma jurídica no sistema e, sob essa ótica, uma fonte do direito. É este o chamado “ato-fato” por Eurico Diniz de Santi (2010, p. 90), um ato de autoridade que insere no sistema um “produto”, a norma individual e concreta, oriunda de um processo de positivação.

A norma individual e concreta, produto da atividade de lançamento, chamada de “ato-norma” (SANTI, 2010, p. 90), descreve em seu antecedente um fato e imputa a essa descrição uma relação jurídica obrigacional, que tem como sujeito ativo o Estado. A partir da descrição desse fato em linguagem jurídica competente tem-se o fato jurídico tributário, que não se confunde com o mero fato, nem com o evento.

Os eventos são ocorrências do mundo fenomênico. Relatadas em uma linguagem, são consideradas fatos; todavia, esse relato pode ser feito por meio de diversos tipos de linguagem, hábeis a representar os eventos, sem conseqüências jurídicas. Contudo, quando o fato é relatado em linguagem jurídica competente, leva ao surgimento de relações de imputação previstas no direito e passa a constituir-se em fato jurídico tributário.

A regra-matriz de incidência tributária prevê em seu antecedente uma hipótese abstratamente considerada. Ocorrido um fato, há, então, um “ato-fato” de introdução de uma norma individual e concreta no sistema, que produz um “ato-norma”, no qual é descrito como fato jurídico tributário (por meio de linguagem competente) uma situação que se subsume à hipótese prevista na RMIT.

Por tal razão, Karem Jureidini Dias (2013, p. 46) afirma que o fato jurídico é concreto, pressuposto indispensável e suficiente para a exigência da prestação pecuniária.

Na estrutura da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, tem-se, assim, no antecedente, a descrição de um fato jurídico tributário (critério material), ocorrido num determinado local (critério espacial), em certo momento (critério temporal). Em seu conseqüente, a individualização do sujeito ativo, que podem ser a União, os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal, e do passivo, contribuinte ou responsável (critério pessoal). Ainda no conseqüente da norma individual e concreta, tem-se a discriminação da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo).

Reputa-se completo o “ato-norma” de lançamento com a produção da norma individual e concreta, mediante uma atividade prevista em lei, e efetuada a regular notificação ao sujeito passivo (art. 173, parágrafo único).

A norma assim introduzida por agente competente passa a ser válida, isto é, a integrar o sistema do direito, de modo a fazer surgir uma relação de dever-ser na qual um fato jurídico leva ao estabelecimento de uma relação obrigacional que faculta ao sujeito ativo exigir uma prestação pecuniária do sujeito passivo, inclusive por meios coercitivos, se necessário.

Tomando-se o conceito de validade como uma relação de pertencibilidade ao sistema (CARVALHO, A., 2013, p. 714), demonstra-se ser correto afirmar que a introdução da norma

individual e concreta no ordenamento pelos meios legítimos (agente competente e procedimento previsto em lei), ou presumidamente legítimos, a torna válida, até que a introdução de outra norma venha a retirar-lhe a validade, total ou parcialmente.

Sendo assim, uma norma que contenha vícios permanece válida até que haja a introdução de outra destinada a excluí-la do sistema, ou a substituí-la, o que pode ocorrer, no caso do lançamento, de ofício, isto é, por iniciativa da própria Administração que praticou o “ato-fato”, ou por provocação do sujeito passivo.

A exclusão da norma viciada se dá pela revisão, que também pode ser caracterizada como procedimento (processo), ou ato administrativo (produto).

3 REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 A invalidação do ato administrativo

As normas, componentes do sistema jurídico, são proposições prescritivas, estruturadas por modais deônticos. Vale dizer que, para uma determinada hipótese de possível ocorrência, é prescrita uma consequência por meio da utilização da linguagem dos modais: obrigatório, permitido ou proibido.

Sendo as normas prescrições contidas no sistema jurídico, podem ser válidas ou inválidas, em função de sua adequação ao sistema a que pertencem. Sendo inválidas, pela presença de vícios em sua formação ou estrutura, sujeitam-se a serem excluídas desse sistema, ou substituídas por outras.

Os atos administrativos, como são os atos de lançamento, submetem-se ao controle de validade. A constatação de defeitos em seus elementos ou pressupostos pode determinar a invalidação do ato, por meio de outro ato administrativo, que decretará a nulidade ou anulabilidade do primeiro.

Conforme expõe Eurico Diniz de Santi (2010, p. 86-88), atos nulos e anuláveis são aqueles passíveis de invalidação. Trata-se aqui do chamado “ato-norma”, a norma individual e

concreta introduzida no sistema, que pode apresentar vícios pela falta de elementos em sua estrutura, ou por deficiência nos pressupostos de sua formação.

Há, assim, gradações para a decretação da invalidade dos atos administrativos, distinguindo-se a nulidade da anulabilidade destes. A falta de elementos na constituição dos atos (conteúdo e forma) acarreta sua nulidade, pela absoluta impossibilidade de suprir-se tal falha, que inquina a própria existência do ato; a presença de vícios nos pressupostos (objeto, pertinência à função administrativa, sujeito, motivo, requisitos procedimentais, finalidade e causa), diversamente, pode levar à anulabilidade do ato, desde que este não venha a ser convalidado.

Segundo sintetiza Eurico Diniz de Santi: “[...] o ato-norma convalidável é anulável, o inconvalidável está sujeito à nulidade.” (SANTI, 2010, p. 89, grifo do autor). Assim, mediante ato administrativo de controle de validade do “ato-norma” previamente produzido, pode-se constatar a necessidade de expulsão do sistema da norma viciada ou a possibilidade de sua manutenção, a partir da produção de um outro ato que venha a sanar o vício nela encontrado, de forma a substituí-la e convalidá-la.

Atos anuláveis, portanto, não são necessariamente excluídos do sistema. Têm o condão de propagar efeitos jurídicos a partir de sua inserção e também após a introdução do ato que lhes convalida, o qual apresenta efeitos retroativos.

Sendo o lançamento ato administrativo, também este se sujeita ao controle de sua validade e, no que interessa a este estudo, à possibilidade de convalidação quando há constatação de causa de anulabilidade, haja vista ser admitida a correção de determinados defeitos em seus pressupostos por meio da edição de outro ato administrativo, sem interrupção na propagação dos efeitos do ato originário.

Deve ser dito que o lançamento, por não comportar discricionariedade em sua prática, não é submetido à revogação, como preleciona Eurico Diniz de Santi (2010, p. 179). Reza o art. 142, parágrafo único, do CTN, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, motivo pelo qual a revogação, que é o desfazimento do ato pela autoridade administrativa por motivos de conveniência e oportunidade, não é aplicável ao lançamento.

3.2 Lançamento provisório e definitivo

Quando o lançamento pode ser objeto de revisão, parte da doutrina afirma ser ele provisório, ao passo que aquele não mais sujeito a alterações seria tido por lançamento definitivo.

Essa tese foi esposada também pela jurisprudência em muitos casos, sendo exemplo disso acórdãos em que se discutia a possibilidade de ajuizamento pela Fazenda Pública de medida cautelar fiscal, com fundamento no art. 2º, inciso IV, da Lei 8.397/92, quando o auto de infração lavrado havia sido objeto de impugnação por parte do contribuinte¹.

Embora o STJ tenha reconhecido que a constituição do crédito ocorre com a lavratura do auto e sua notificação ao contribuinte, não reputou ser tal lançamento definitivo, afirmando que a existência de impugnação em curso de julgamento determinaria a provisoriedade deste, como deflui do seguinte trecho extraído do Recurso Especial nº 466.723:

Convém transcrever, por ser bastante oportuno, o seguinte trecho do artigo *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal*, de autoria do eminente Ministro José Delgado, publicado na obra coletiva *Medida cautelar fiscal* (Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra Martins e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 79-80):

'Há entre os pressupostos enumerados um que é básico: a prova de constituição do crédito fiscal. O inciso I do art. 3º da Lei nº 8.397/92 não exige constituição definitiva do crédito fiscal; exige, apenas, que ele encontre-se constituído.

Por crédito tributário constituído deve ser entendido aquele materializado pela via do lançamento.

A respeito do momento em que o crédito tributário deve ser considerado para o devedor como constituído, há de ser lembrado que, por orientação jurisprudencial, este momento é fixado quando da lavratura do auto de infração comunicado ao contribuinte.

O crédito tributário, embora não resguardado ainda, pela definitividade, para caracterizar, de modo convincente, a existência da fumaça do bom direito em favor da Fazenda Pública, faz-se suficiente que ele seja decorrente de uma relação jurídica nascida de um fato gerador e de uma base de cálculo que tenham indiscutível respaldo na ordem jurídica consolidada. [...] (grifos do original)

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 487-489) e Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 113-122), contudo, refutam esse entendimento, sob argumentos que cabem aqui ser analisados.

¹ Vide Resp 577.395/PE e REsp 279.209/RS

A prevalecer a tese de que todos os atos sujeitos a revisão seriam provisórios, excetuados aqueles em que não é mais possível haver impugnação na esfera administrativa ou recurso no âmbito judicial, pela ocorrência do trânsito em julgado neste último caso, não haveria qualquer ato definitivo, tendo em vista a eventualidade de sempre poderem ser revistos.

E mesmo aqueles nos quais não há mais possibilidade de interposição de recurso administrativo, pela ocorrência de preclusão, podem ser objeto de revisão de ofício em algumas hipóteses que serão vistas adiante, motivo pelo qual tampouco podem ser qualificados de definitivos.

A possibilidade de alteração dos atos administrativos, no seio da própria administração ou pelo judiciário, encontra amparo nas garantias constitucionais de acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CF) e de direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, CF). Não obstante, isso não significa que o ato impugnado tenha caráter de provisoriedade no sentido de não se encontrar acabado e apto a produzir efeitos.

No caso do lançamento, uma vez preenchidos os requisitos para produção do “ato-norma”, com a introdução de uma norma individual e concreta no ordenamento, por agente competente, mediante atividade cujas formalidades são previstas em outras normas de estrutura e havendo a comunicação ao sujeito passivo pela notificação, estará este hábil a integrar o sistema, tornando-se válido e eficaz. Sob essa perspectiva, é ele definitivo, até que outro ato venha a alterá-lo.

Marina Vieira de Figueiredo faz interessante observação quanto à definitividade do lançamento regularmente efetuado e notificado ao sujeito passivo. Afirma a autora que o processo administrativo não é uma etapa de constituição do crédito, mas um mecanismo de paralisação momentânea dos atos tendentes à exigência desse crédito, até que decidida a impugnação do contribuinte. Tanto assim, que o art. 151, III, CTN, prevê a suspensão de sua exigibilidade nessa hipótese, por considerar que o crédito já se acha devidamente constituído pelo lançamento (FIGUEIREDO, 2014, p. 119). Não restam dúvidas, portanto, acerca de sua definitividade.

Sob esse ponto de vista, merece crítica, portanto, o entendimento trazido no REsp nº 466.723 pois, ao mesmo tempo em que reconhece ter o lançamento, objeto de notificação ao sujeito passivo, o condão de constituir o crédito tributário, afirma ser ele ato provisório. Porém, se há produção de efeitos a partir desse ato, dentre eles a possibilidade de exigência do crédito pela Fazenda Pública (ainda que obstada no íterim que vai da interposição de recurso pelo contribuinte até seu julgamento em última instância administrativa) e da propositura de medida cautelar fiscal, para garantia desse mesmo crédito, cremos ser forçoso admitir que o lançamento nessa hipótese é definitivo.

Também Eurico Diniz de Santi comunga desse entendimento (2010, p. 177-178). As normas jurídicas são componentes de um sistema, e só podem ser tidas por válidas ou inválidas. São válidas até que outras lhe retirem a validade. A definitividade da norma deve ser tomada, portanto, como o momento de seu ingresso nesse sistema, quando é tida como norma válida, produtora de efeitos jurídicos. Assim, a acepção do vocábulo “definitivo” para qualificação da norma jurídica como “aquilo que não mais pode ser alterado” perde o significado, passando o termo a qualificar “aquilo que pertence ao sistema”, ou seja, que é válido perante o ordenamento.

Assim também deve ser entendido o art. 174, *caput*, do CTN, segundo o qual o prazo prescricional tem início com a constituição definitiva do crédito, vale dizer, quando este se acha pronto e acabado. Tampouco a superveniência de impugnação por parte do sujeito passivo, judicial ou administrativa, é capaz de contrapor-se a esse entendimento, uma vez que as hipóteses contidas no art. 151, incisos III, IV e V, CTN, determinam apenas a suspensão dos atos tendentes à exigência do crédito já constituído, como dito acima.

Dessa forma, embora se diga que o lançamento é definitivo, quando efetuado por agente competente, na forma da lei e devidamente notificado ao sujeito passivo, podemos, perfeitamente, admitir a possibilidade de sua alteração, na forma em que se dá a revisão dos atos administrativos.

3.3 Vícios do lançamento

Sendo a validade da norma uma relação de pertencibilidade ao sistema (CARVALHO, A., 2013, p. 714), é possível a introdução de normas válidas que possuam vícios.

Permanecerão estas válidas até que outra norma, introduzida segundo o modo previsto no próprio ordenamento, lhes retire a validade.

No caso do lançamento, o “ato-norma” introduzido no sistema necessita da produção de outro “ato-norma” para ser invalidado, também praticado conforme as formalidades previstas pelo ordenamento. Caso contrário, ainda que o ato seja defeituoso, as relações jurídicas por ele constituídas produzirão efeitos e, no caso do lançamento, permitirão a exigência do crédito de forma coercitiva pela Fazenda Pública.

O ato administrativo de lançamento tem como motivo o fato jurídico tributário e é o resultado da incidência da RMIT. O ato administrativo de revisão, por sua vez, tem como motivo a existência de um ato válido que, todavia, contém vício ou insuficiência em seus pressupostos de existência ou validade (SANTI, 2010, p. 176 e 189).

No caso do lançamento, a invalidação do ato pode levar à sua nulidade ou anulabilidade, tendo em vista que, por se tratar de ato vinculado, não se pode falar em revogação, por critérios de conveniência ou oportunidade. Não há que se pensar, assim, num lançamento revogado por conveniência da Administração, como se esta tivesse discricionariedade em abrir mão do crédito público.

Dentre os atos anuláveis, alguns podem ser convalidados, sanando-se o vício que fazia parte do motivo que levou à prática do ato de revisão.

Analisando-se os elementos e os pressupostos de existência e validade do ato administrativo, anteriormente descritos no Item 2.2, constata-se não ser possível a convalidação quando lhe faltam elementos, pela própria inexistência do ato.

Com relação aos pressupostos de existência, podem ocorrer vícios no lançamento quanto:

- a) ao objeto, quando há vícios norma individual e concreta introduzida pelo lançamento;
- b) à pertinência do agente à função.

Com relação aos pressupostos de validade, os vícios se referem:

- a) ao sujeito, quanto à sua competência, se o lançamento foi efetuado por agente a quem a norma de estrutura não confere o poder-dever de efetuá-lo;
- b) à motivação, descrição do fato jurídico tributário na norma individual e concreta, que pode não ser precisa ou adequada aos fatos relatados;
- c) aos requisitos procedimentais;
- d) à finalidade; e
- e) à causa, pela falta de correspondência entre o motivo e a finalidade do ato.

No presente estudo, serão tratados dos defeitos dos atos relativos ao objeto, ao motivo, à motivação e à causa, assunto que muitas divergências suscita na doutrina e jurisprudência.

Os vícios referentes ao motivo, à motivação e à causa envolvem, como se constata, o fato jurídico tributário e sua correta subsunção à hipótese da RMIT, conforme descrito na norma individual e concreta produzida pelo lançamento.

Tomando-se a motivação como a descrição do motivo em linguagem jurídica (FIGUEIREDO, 2014, p. 212) ou, em outras palavras, como a descrição do fato jurídico (visando à constituição do fato jurídico tributário), tem-se que a inadequação dessa descrição inquina de vício a norma individual e concreta produzida e, em última instância o objeto do lançamento.

Conforme Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 212), a exposição do motivo do ato administrativo deve conter a indicação da norma na qual esse motivo está previsto (e que leva à prática do ato), do fato jurídico que se subsume à hipótese da RMIT e das provas que demonstram a ocorrência do evento no mundo concreto, relatado como fato jurídico tributário. Dessa forma, a falta da adequada correspondência entre a descrição do fato jurídico e a hipótese da RMIT ou entre o primeiro e as provas determina a existência de defeito a ser corrigido por meio da revisão do lançamento.

A revisão atinge a norma individual e concreta. Segundo a autora anteriormente citada (FIGUEIREDO, 2014, p. 177), para se determinar se a norma introduzida pelo lançamento possui vícios, bastaria comparar os seus critérios aos da regra-matriz de incidência.

Entretanto, cabem ser feitos alguns esclarecimentos. Nessa comparação, para que se afirme que o fato jurídico tributário é, precisamente, correspondente àquele descrito na RMIT, é indispensável realizar também o cotejo das provas com os fatos descritos, pois sob a aparência de uma perfeita adequação da descrição contida na norma individual e concreta à hipótese da regra-matriz pode subjazer uma inadequação do conjunto probatório aos fatos jurídicos descritos pelo agente produtor da norma.

O lançamento, assim, pode conter vício em decorrência da descrição de um fato jurídico que não encontra congruência com o suporte fático que lhe dá respaldo.

Por outro lado, pode também haver necessidade de revisão pela incompatibilidade entre duas normas, o que ocorre quando a norma individual e concreta não se subsume à hipótese da regra-matriz de incidência tributária. É certo ser possível também haver vício em razão da incompatibilidade entre a regra-matriz do tributo e as demais normas que lhe conferem fundamento de validade, inclusive entre a regra-matriz e a Constituição Federal, o que igualmente macula a norma produzida pelo lançamento. Porém, este estudo se aterá à incompatibilidade entre a norma individual e concreta e sua regra-matriz, investigando a possibilidade de revisão do lançamento nessa hipótese, a par daquela acima descrita, referente à incompatibilidade entre a descrição do fato jurídico e as provas.

Essa incompatibilidade, aqui ainda presumida, é capaz de desencadear o processo de revisão, por iniciativa do fisco ou do sujeito passivo.

3.4 Limites legais à revisão do lançamento pelo fisco

O ato de revisão atinge a norma individual e concreta produzida pelo lançamento, que constitui o fato jurídico tributário (DIAS, 2013, p. 49). O procedimento de revisão tem início por iniciativa do contribuinte ou da Administração Pública, mas sempre de acordo com normas de estrutura que regulam a produção das normas criadas como produto dessa revisão. Estas normas, por sua vez, destinam-se a alterar aquelas produzidas com vícios, tais como os descritos no item anterior.

Introduzida uma norma válida no sistema, pode ela estar sujeita à revisão. No caso do lançamento de ofício, o sujeito passivo pode questionar sua legalidade, em razão da não-

subsunção da norma individual e concreta à RMIT; sua legalidade, em decorrência da inadequação da RMIT às normas que lhe conferem fundamento de validade; ou sua constitucionalidade, quando a RMIT não se adequa à regra-matriz constitucionalmente prevista para o tributo. Pode o contribuinte valer-se dos recursos em âmbito administrativo ou socorrer-se do judiciário, argüindo quaisquer dessas questões no exercício da ampla defesa e do contraditório.

A revisão de ofício, ou seja, por iniciativa da Administração, contudo, está sujeita a limites previstos em lei. Diversamente do contribuinte, a inadequação da RMIT às normas que lhe conferem fundamento de validade ou à Constituição Federal não podem fundamentar a revisão de ofício, tampouco são passíveis de reconhecimento pela Administração em sede de recurso administrativo, por força do Decreto Federal 70.235/72, exceção feita à edição de Súmula Vinculante ou à declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de lei pelo STF, nos moldes previstos no art. 102, § 2º, CF/88, com as alterações da EC 45/2004.

O CTN prevê em seu art. 145, de modo taxativo, as hipóteses em que pode haver alteração do lançamento. O inciso III, que interessa em particular a este estudo, dispõe acerca da possibilidade de revisão por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, a qual somente pode ocorrer dentro dos limites impostos pelo art. 149 do mesmo diploma legal.

Quanto ao art. 149, conforme exposto por Karem Jureidini Dias (2013, p. 52), excetuadas as hipóteses de seus incisos I, II e VI, que tratam, respectivamente, da constituição de fato jurídico originariamente de ofício, da inexistência da prática do ato a que estava obrigado o sujeito passivo e da aplicação de penalidade, as demais hipóteses podem ensejar novo lançamento de ofício em decorrência da revisão da norma posta pelo contribuinte. Os casos descritos nos incisos VIII e IX são aplicáveis, portanto, à revisão do lançamento efetuado de ofício e são apenas estes, na dicção do citado artigo, nos quais a Administração pode tomar a iniciativa de efetuar revisão para constituir nova obrigação tributária.

Há, assim, uma regra-matriz para produção do ato invalidador, presente no art. 149 do CTN, conforme descreve Eurico Diniz de Santi (2010, p. 182), ato este que derroga o anterior e que tem efeitos *ex tunc* com relação aos pressupostos que determinaram a revisão do ato.

Quando há anulação do lançamento por vício formal, o art. 173, II, do CTN, autoriza o fisco, também de ofício, a realizar novo lançamento.

Encontra-se ainda como limite ao ato de revisão de ofício o transcurso do prazo decadencial, segundo previsto no parágrafo único do art. 149, CTN. Com relação à decadência do direito de lançar, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, esta é “...o desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer sua competência administrativa para constituir o crédito tributário.” (CARVALHO, P., 2011, p. 567). Segundo esse autor, a chamada decadência do direito de lançar é, portanto, a perda da competência para que o Fisco pratique o ato de lançamento e, por consequência lógica, também se deve entender que é a perda do direito à revisão que redundaria em novo lançamento.

A impossibilidade de promover-se a revisão de ofício quando transcorrido o prazo decadencial não se encontra em confronto com a disposição contida no art. 173, II, CTN, há pouco descrita. Embora haja na doutrina e jurisprudência menção à “interrupção” do prazo decadencial resultante da anulação do lançamento por vício formal, há, de fato, o reinício de um novo prazo, nos moldes preconizados por Eurico Diniz de Santi (2000, p. 175), o que possibilita a prática de um outro ato, não obstante o transcurso de prazo superior a cinco anos contados desde a constituição do crédito até a anulação do lançamento.

Entretanto, cabe apontar que o prazo decadencial corre apenas em desfavor do Fisco. Uma vez ultrapassado, não poderá ser exigido do sujeito passivo tributo em valor superior àquele que constava do lançamento primitivo. Porém, o transcurso do prazo de decadência não pode ser invocado para obstar-se a revisão de lançamento que constitui crédito inexigível e, assim, mesmo já operada a decadência para o Fisco, poderá este proceder à revisão de ofício para reduzir ou declarar inexigível tributo indevido, o que representa respeito aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, conforme posto na Constituição Federal (art. 37, *caput*, CF/88).

Em síntese, os limites à revisão do lançamento de ofício impostos pelo CTN encontram-se no art. 149, incisos VIII e IX, e parágrafo único, bem como no art. 173, II, que vincula essa possibilidade à anulação do ato por vício formal, sendo a limitação relativa à observância do prazo decadencial aplicável unicamente às hipóteses de agravamento da situação do contribuinte.

3.5 Erro de fato e erro de direito

Como acima dito, este estudo se concentrará na possibilidade de revisão de ofício do lançamento nas hipóteses de inadequação da descrição do fato jurídico tributário às provas juridicamente admissíveis e da norma individual e concreta à regra-matriz de incidência tributária. Para tanto, foram identificados os vícios que maculam o lançamento e os limites a que está adstrita a Administração Pública para corrigi-los de ofício, o que se dá por meio da expedição de um outro ato, que poderá convalidar o lançamento, ou anulá-lo.

A inadequação que merece atenção neste trabalho é a falta de correspondência entre a descrição do fato jurídico e a hipótese da regra-matriz ou entre essa descrição e as provas que lhe servem de substrato. Assim, será analisada a possibilidade de revisão do lançamento, de ofício, em razão de vícios relacionados ao critério material da norma produzida pela prática do ato a ser revisado.

Pela incorreta descrição do fato, ou pela inadequação do suporte probatório a essa descrição, o fato jurídico relatado na norma individual e concreta pode não se subsumir à hipótese prevista na RMIT. A potencial incompatibilidade entre tais normas gera, assim, a necessidade de revisão.

A importância das provas como meio de legitimação da subsunção do fato jurídico à hipótese da RMIT foi apreendida pelo legislador, segundo demonstra a disposição do art. 9º, *caput*, do Decreto 70.235/72.

As hipóteses descritas, acerca da incorreta descrição do fato jurídico ao que prescreve a norma geral e abstrata e da incorreta descrição do fato jurídico em vista do substrato probatório existente são estudadas pela doutrina sob o enfoque da ocorrência de erros de direito e de fato.

O tema gera controvérsia e constata-se certa dificuldade de diferenciação prática do que vêm a ser o erro de fato e o erro de direito, não obstante a existência de várias definições na doutrina.

Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 181) afirma que ocorre o erro de direito quando há o desajuste entre o relato da norma individual e concreta e o que prescreve a RMIT, uma vez que os “...elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, ou os elementos da relação obrigacional, no consequente, estão em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da norma geral e abstrata.” (FIGUEIREDO, 2014, p. 181). Para esta autora, há erro de fato quando a descrição do evento em linguagem jurídica não vem amparada em provas, as quais, se melhor analisadas, poderiam levar a uma situação jurídica que não aquela descrita na norma individual e concreta (FIGUEIREDO, 2014, p. 181).

Eurico Diniz de Santi (2010, p. 185-186) entende que o erro de fato pode ser um vício do fato jurídico tributário. O autor afirma que há a convergência de vários fatos para composição do fato jurídico suficiente para incidência da norma geral e abstrata e que, portanto, é possível haver tantos “erros de fato” quanto são os fatos que o compõem (SANTI, 2010, p. 186). O erro de fato é “...a inadequação entre o fato tributário material concreto e o conceito deste...” (SANTI, 2010, p. 186). O erro de direito, por seu turno, é uma inadequação entre o conceito da norma aplicada pela autoridade e o enunciado prescritivo da norma geral e abstrata (SANTI, 2010, p. 187).

Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p. 572), com apoio em Paulo de Barros Carvalho, entende que o erro de fato decorre de um problema referente à interpretação das provas, que ocasiona um desajuste na descrição do fato jurídico ou na relação jurídica estabelecida entre as partes. O erro de direito, para essa autora, é uma distorção dos enunciados da norma individual e concreta (fato jurídico e relação jurídica) e os enunciados da norma geral e abstrata que deveria ser aplicada (CARVALHO, A., 2013, p. 572).

Analisando-se as definições dadas pelos citados autores, constata-se haver consenso no que tange à verificação do erro de fato quando falta correspondência entre as provas produzidas e o relato do fato jurídico trazido na norma individual e concreta, levando ao estabelecimento de uma relação jurídica que não se acha legitimada em face do conjunto probatório. O erro de direito, por sua vez, configura-se quando há dissonância entre a norma individual e concreta e a norma geral e abstrata, ou seja, quando a norma individual e concreta não se adequa à RMIT.

A fim de melhor elucidar o tema relativo ao erro de direito, oportuno citar-se o acórdão nº 3802-00.892 proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual se discutiu a possibilidade de revisão do lançamento em decorrência de errônea classificação fiscal atribuída a mercadoria importada.

No caso em comento, as autoridades aduaneiras, rejeitando a classificação atribuída pela importadora, procederam à reclassificação fiscal, porém, de forma igualmente equivocada, com a utilização de código tarifário incorreto. Percebido posteriormente o erro, houve a realização de novo lançamento.

Segundo entendimento exarado no acórdão, houve, na hipótese, típico erro de direito, “...decorrente da inadequada interpretação das normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias.” (FREIRE, E.; OLIVEIRA, M., 2013, p. 18). Embora corretamente descrito o produto em suas características físicas, os elementos do fato jurídico tributário não se coadunavam com a hipótese da norma geral e abstrata indicada pelo Fisco; em outras palavras, a norma geral e abstrata que daria respaldo ao lançamento era diversa da utilizada.

3.6 Possibilidade de revisão de ofício de erro de fato e de direito

A Administração encontra limites para promover a revisão de ofício dos atos de lançamento (art. 142, CTN) e também dos atos de constituição do crédito oriundos da atividade desenvolvida pelo próprio sujeito passivo.

O art. 146 do CTN dispõe que a modificação introduzida de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Quanto à aplicação do citado artigo, partilhamos do entendimento de Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 185), no sentido de que o dispositivo legal não incide sobre os casos de revisão de erros de fato e de direito, uma vez que estes últimos não implicam em alteração de critério jurídico.

Como bem exposto por essa autora, na adoção de um critério jurídico, pressupõe-se que há várias interpretações possíveis para uma mesma norma geral e abstrata, as quais não conflitam com outras normas superiores, que conferem fundamento à primeira. Há, assim, opção ao agente público na interpretação da norma, de forma consentânea com as disposições legais (FIGUEIREDO, 2014, p. 189). Contudo, uma vez feita opção por um critério, não poderá este ser alterado para ser aplicado a fatos pretéritos e é isso precisamente o que veda o art. 146 do CTN.

Tomando-se por base essa definição de critério jurídico, constata-se não haver vedação para revisão de erros de fato e de direito, haja vista serem diversos da hipótese tratada no art. 146, CTN. Não há vedação, mas apenas limites, previstos no art. 149, incisos VIII e IX, e parágrafo único, do mesmo diploma legal.

4 O PARECER NORMATIVO COSIT Nº 08, DE 03 DE SETEMBRO DE 2014

Recentemente, houve a aprovação do Parecer Normativo nº 08, de 03.09.2014, da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT - no qual foram tratadas questões relativas à correção do erro de fato e de direito havidos no lançamento, realizado de ofício, ou constatado na declaração apresentada pelo contribuinte (lançamento por homologação).

Importantes alterações no entendimento propalado pela Receita Federal do Brasil com relação ao tema da revisão de ofício do erro de fato foram introduzidas por este Parecer, o que vai ao encontro da análise exposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 591/2014, que tratara anteriormente do mesmo tema.

O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, dentre outras questões, trata da possibilidade de haver revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, quando constatada a ocorrência de erro de fato, à vista de novos documentos apresentados pelo contribuinte.

Como dito anteriormente, a revisão do lançamento encontra limites impostos pelos arts. 145, III, 149, VIII e IX, e parágrafo único, e 173, II do CTN, sem que haja vedação legal à correção do erro de fato, ou mesmo de direito, haja vista não implicar na alteração do critério jurídico aplicável ao lançamento a ser revisado.

O erro de fato decorre da inadequação da descrição do fato jurídico, contida na norma individual e concreta, em relação ao conjunto probatório, levando ao estabelecimento de uma relação jurídica sem legitimação e, portanto, viciada. Torna-se passível, assim, de revisão.

Por outro lado, a revisão não se volta, exclusivamente, à decretação da invalidade da norma e a cessação completa de seus efeitos jurídicos, mas também à alteração da situação jurídica estabelecida pela norma individual e concreta, ainda que não sejam negados os efeitos da norma revisada e haja revisão apenas para complementação da obrigação dela decorrente (JUREIDINI, 2013, p. 54). Tal complementação tanto pode agravar, como favorecer a situação do contribuinte.

O caso tratado no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 cuida de situações em que a revisão, destinada a corrigir o defeito existente na descrição do fato jurídico, visa adequá-lo às provas trazidas pelo sujeito passivo, ou colhidas pela própria Administração, com ou sem negação da relação jurídica estabelecida.

Deixando-se de lado o acesso aos meios judiciais, a notificação do lançamento feita ao contribuinte pode levá-lo a apresentar impugnação em sede administrativa ou a quedar-se inerte, sem oferecer oposição alguma. Porém, quer esgotadas todas as possibilidades recursais no âmbito administrativo, com a prolação de decisão definitiva (i.e., atingida pela preclusão), quer já transcorrido *in albis* o prazo de que o sujeito passivo dispunha para impugnação, ainda assim podem surgir outras provas, não apreciadas no momento do lançamento ou do julgamento dos recursos administrativos, que demonstrem a ocorrência de erro de fato.

O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 admite que, em vista de tal possibilidade, deve haver revisão de ofício *em benefício do contribuinte, inclusive após o transcurso do prazo decadencial*.

4.1 Revisão do lançamento por erro de fato e de direito no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014

Como dito anteriormente, a limitação para a revisão do lançamento dentro do prazo decadencial opera apenas contra o Fisco, que não poderá promover a majoração de tributo após o prazo previsto no art. 173, CTN, o que se constitui em garantia do contribuinte.

Contudo, a redução do tributo, ou o reconhecimento de sua inexigibilidade, são perfeitamente admissíveis, tendo em vista a busca da “verdade material” segundo expõe o citado Parecer Normativo COSIT nº 08/2014.

Por “verdade material” devemos entender justamente a adequação do conjunto probatório admitido pelo ordenamento à descrição do fato jurídico, ou seja, a correspondência entre as provas e o que foi descrito no antecedente da norma individual e concreta.

O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 impõe, entretanto, um limite à revisão do lançamento que já tenha sido objeto de impugnação, vedando a apreciação de matéria e de provas que tenham sido anteriormente submetidas a exame no contencioso administrativo.

A justificativa diz respeito à competência regimental da autoridade administrativa que efetua a revisão do lançamento, cuja decisão não tem o condão de se sobrepor às decisões proferidas pelos órgãos julgadores (Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), abrangidas pela preclusão, por falta de atribuição legal específica para que a autoridade revisora possa alterar decisões emanadas daqueles órgãos, à exceção dos casos em que há edição de Súmulas Vinculantes ou Pareceres Ministeriais.

Baseado nesse fundamento e na dicção do inciso VIII do art. 149, CTN, o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 afirma que a correção do erro de fato refere-se à existência de “...fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior...”.

Entende-se neste trabalho que os fatos não conhecidos ou não provados não são exclusivamente os fatos “novos”, ou seja, aqueles relativos a eventos ocorridos após o lançamento, mas todos aqueles que, de modo geral, concorrem para a formação do fato jurídico e compõem o suporte fático que dá respaldo ao fato jurídico tributário, na forma exposta por Eurico Diniz de Santi (2010, p. 186), desde que não apreciados anteriormente no âmbito administrativo, em sede de julgamento dos recursos previstos no art. 151, III, do CTN, e regulados pelo Decreto nº 70.235/72.

Abre-se, assim, a possibilidade de haver revisão de ofício do lançamento notificado ao sujeito passivo para correção de erro de fato, revisão esta destinada a reduzir o tributo devido ou a declará-lo indevido, mesmo que tenha havido decisão administrativa atingida pela

preclusão ou que o contribuinte tenha sido revel, processo que pode ser inaugurado, inclusive, por iniciativa do próprio contribuinte (nos termos do art. 302, inciso I, do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012) e após o prazo decadencial.

Neste ponto, reporta-se ao que foi dito anteriormente acerca da definitividade do lançamento. Não há que se dar guarida ao entendimento, muitas vezes repetido na jurisprudência, de que o lançamento seria definitivo somente quando não mais sujeito a recurso no âmbito administrativo, condição necessária para que passasse a produzir efeitos. Também infirma essa assertiva o quanto expandido no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, no sentido de que, mesmo após decisão proferida por instância recursal administrativa, atingida pela preclusão, ou do transcurso do prazo de que o contribuinte dispunha para impugnar o lançamento, pode este ser objeto de revisão. Se fosse admitida a definição de que o lançamento definitivo é aquele não mais sujeito a recurso, mesmo o caso do lançamento em que já foram ultrapassadas todas as possibilidades recursais na esfera administrativa jamais seria definitivo, pois sempre restaria a hipótese de que, em tese, fosse ele passível de revisão por erro de fato.

Embora o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 tenha trazido avanços com relação à revisão do erro de fato, no que tange ao erro de direito, ainda há óbices impostos pela Administração.

Os argumentos deduzidos no citado Parecer referem-se à taxatividade das hipóteses indicadas no art. 149 do CTN, as quais não contemplariam a correção do erro de direito, haja vista tratarem apenas da possibilidade de revisão do lançamento por fraude, vício de forma e erro de fato. Ademais, os fatos conhecidos e provados não seriam passíveis de revisão, mas somente a “...falsa representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior.” (COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO – COSIT, 2014).

Entretanto, o erro de direito (embora não a mudança de critério jurídico) também pode ser objeto de revisão. Quanto à taxatividade das hipóteses do art. 149, CTN, filiamo-nos à posição defendida por Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 190), no sentido de que, sendo a subsunção da norma individual e concreta à RMIT uma formalidade essencial do lançamento, por força do princípio da legalidade, a correção do erro de direito insere-se na previsão do

inciso IX do art. 149, CTN. E, ainda segundo a citada autora, mesmo que se entenda não estar o erro de direito inserido nas hipóteses do art. 149, uma vez que esse dispositivo trata da revisão de ofício, há a possibilidade de correção do erro de direito mediante o acolhimento de impugnação apresentada pelo sujeito passivo (FIGUEIREDO, 2014, p. 190).

A esse último argumento, cumpre acrescentar que, conforme dito anteriormente acerca do Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil admite que o próprio sujeito passivo possa dar início ao processo de revisão, hipótese em que haverá revisão de ofício “a pedido” do contribuinte. Na verdade, trata-se de uma impugnação apresentada extemporaneamente, fora, portanto, das hipóteses do art. 151, III, CTN e do Decreto Federal 70.235/72, cujos fundamentos limitam-se às matérias ou fatos não apreciados pelas instâncias recursais administrativas. Em vista dessas características, a fim de adequar-se a decisão revisional aos permissivos legais (haja vista estar a Administração adstrita ao princípio da legalidade), seu acolhimento leva a uma revisão de ofício que, a rigor, nada mais é que o deferimento de um pedido formulado pelo contribuinte. E, nessas condições, não se pode dizer que seu acolhimento deva restringir-se às hipóteses dos incisos VIII e IX do art. 149, CTN, porque não se trata de revisão de ofício propriamente dita.

Tampouco o entendimento jurisprudencial cabe ser invocado pela Administração como justificativa para a suposta impossibilidade da correção do erro de direito. Com relação a este, os casos comumente apreciados pelo Judiciário dizem respeito à revisão da declaração apresentada pelo sujeito passivo, com a conseqüente realização de um lançamento de ofício, em decorrência de o Fisco considerar que na declaração prestada haveria uma falta de correspondência entre a norma individual e concreta e a RMIT. Os elementos do antecedente ou do conseqüente da norma individual e concreta não estariam, assim, subsumidos ao antecedente ou conseqüente da norma geral e abstrata aplicada na hipótese pelo próprio contribuinte.

A revisão, nesses casos, ocasionou a substituição de um lançamento por outro, de forma mais gravosa ao contribuinte.

O STJ e também os Tribunais Regionais Federais têm reiteradamente afastado a possibilidade de revisão da declaração em casos tais, sendo inúmeros os precedentes². Todos eles consideram, entretanto, a impossibilidade de agravamento da situação do contribuinte, mediante a realização de lançamento de ofício para majoração de tributo, em decorrência da correção do erro de direito.

Veja-se, por exemplo, o caso tratado no AgRg no Ag 1.422.444/AL. O importador, ao prestar declaração, equivocou-se no cálculo da alíquota do Imposto de Importação, pois aplicou norma que já não se achava mais em vigor ao tempo *no fato*. Houve revisão pelo fisco que, fazendo incidir a norma vigente, majorou o tributo. O STJ considerou que “Houve erro quando da subsunção do caso em concreto ao diploma legal aplicável.” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2012, p. 5), o que demonstra ter havido erro de direito.

Embora de forma que se acredita equivocada, por motivos anteriormente descritos, o STJ tenha em certa passagem do acórdão equiparado a situação em pauta à alteração de critério jurídico, reconheceu tratar-se de erro de direito, i.e., erro de índole internormativa. O julgado concluiu, então, ser impraticável sua correção por meio da revisão de ofício, a qual afirmou ser cabível apenas nos casos de erro de fato.

Porém, é de se indagar se seria cabível a revisão de ofício caso o equívoco do contribuinte na aplicação da norma houvesse levado à declaração de tributo maior que o devido.

O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, ao tratar da possibilidade de revisão da declaração prestada pelo sujeito passivo, afirma que, transcorrido o prazo de que o contribuinte dispunha para retificá-la, pode a autoridade administrativa promover sua revisão de ofício com vistas a reduzir o tributo, esteja ele inscrito em dívida ativa, ou não, seja ele objeto de cobrança executiva, ou não. O Parecer apenas exige que seja comprovada a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e de que o crédito não esteja extinto (pois nesse último caso a via adequada ao contribuinte é o pedido de restituição, e não de revisão). A correção do erro de direito não é admitida, da mesma forma em que foi tida por inadmissível na revisão do lançamento efetuado de ofício.

² Vide AgRg no AREsp 252701/SP, AgRg no REsp 1347324 / RS, AgRg no REsp 1347324 / RS e AgRg nos EREsp 1112702 / SP, dentre outros

Todavia, reportando-se ao exemplo formulado acima a partir do julgamento do AgRg no Ag 1.422.444/AL, quando há subsunção errônea do fato jurídico tributário ao antecedente da norma geral e abstrata ou da relação jurídica estabelecida ao conseqüente dessa mesma norma, de forma a resultar numa incongruência internormativa que leva à exigência de tributo indevido ou maior que o devido, entende-se que não há como defender-se a impossibilidade de revisão do lançamento ou da declaração prestada pelo contribuinte. Assim, é possível a correção do erro de direito para mitigar tributo, nas mesmas condições em que é possível a correção do erro de fato, conforme exposto no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014.

Repita-se que a alteração de critério jurídico continua, na visão exposta neste trabalho, vedada pelo art. 146, CTN, e não deve ser confundida com a correção do erro de direito.

Em outra sorte de consideração, a abertura da possibilidade de o contribuinte aduzir matérias ou apresentar provas não conhecidas ou não analisadas pelas autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento ou pelo julgamento dos recursos nas instâncias administrativas, ou ainda, destinadas a comprovar a existência de equívocos na declaração por ele prestada, pode levar ao reconhecimento da existência de erro de direito. Embora a incongruência entre o conjunto probatório e o fato jurídico relatado configure o erro de fato, a ausência do fato que determinaria o pagamento do tributo é erro de direito, conforme expõe Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 197), pois há, nessa situação, descrição de um fato que não se subsume à hipótese da RMIT (FIGUEIREDO, 2014, p. 195). As provas podem, portanto, apontar para a ocorrência de um erro de direito pela impossibilidade de subsunção do fato jurídico ao antecedente da norma geral e abstrata a que se reporta o lançamento. Porém, quando isso for constatado, não há amparo no Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 para proceder-se à revisão.

Fatos “novos”, na dicção do Parecer, podem levar a novo enquadramento jurídico, mas ainda não há possibilidade de o contribuinte efetuar um “pedido de revisão de ofício” destinado à correção desse tipo de vício, cabendo-lhe socorrer-se do Judiciário nessa hipótese.

5 CONCLUSÃO

O “ato-norma” de lançamento está sujeito a conter vícios que podem atingir o motivo ou a motivação deste ato. Tais vícios podem relacionar-se à inadequação do “conceito do fato” ao fato concreto, tendo em vista as provas juridicamente válidas, ou à inadequação do conceito da norma individual e concreta ao enunciado da RMIT (SANTI, 2010, p. 201). No primeiro caso, se está diante do erro de fato, enquanto que, no segundo, do erro de direito.

Ambos, no entender deste estudo, são passíveis de correção, mediante a produção de outro “ato-norma” que, substituindo o ato viciado, o declara inválido ou o convalida, complementando-o.

A prática de um “ato-norma” substitutivo do anterior, que é o processo de revisão do lançamento, submete-se a regras de estrutura que determinam a forma em que se dá a feitura desse novo ato e que impõem limites à sua realização, os quais vêm dispostos nos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

As limitações contidas nos incisos VIII e IX do art. 149, CTN, são tomadas pela Administração como impeditivas à correção do erro de direito, ao passo que a limitação trazida pelo parágrafo único do mesmo artigo, até pouco tempo atrás, impossibilitava a correção do erro de fato quando já ultrapassado o prazo decadencial previsto no art. 173, CTN, em quaisquer circunstâncias, ou seja, mesmo que a revisão se destinasse a favorecer o contribuinte.

A impossibilidade de revisão do erro de direito é entendimento também assente na jurisprudência, segundo ilustram os AgRg no AREsp 252701/SP, AgRg no REsp 1347324 / RS, AgRg no REsp 1347324 / RS e AgRg nos EREsp 1112702 / SP. Todavia, há precedentes que não fazem distinção entre o erro de direito e a mudança de critério jurídico, que não pode fundamentar a alteração de um lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, nos dizeres do art. 146, CTN, e, em geral, cuidam de casos em que a revisão ocorreu exclusivamente a favor do Fisco.

Contudo, sob o ponto de vista deste trabalho, é possível haver a revisão do erro de direito. Partilha-se do entendimento esposado por Eurico Dinis de Santi (2010, p. 201) e Marina Vieira de Figueiredo (2014, p. 190), no sentido de que os erros de fato e de direito são, em última análise, vícios de legalidade do “ato-norma” e que, por estar a Administração

vinculada ao princípio da legalidade estrita, surge nesses casos o dever de invalidar ou convalidar o ato, seja por erro de fato, seja por erro de direito.

Um avanço com relação à atuação do Fisco na revisão de ofício foi trazido com a edição do Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, o qual fixou diretrizes a serem seguidas na correção dos erros de fato e de direito, quer nas hipóteses de lançamento de ofício, quer naquelas do chamado lançamento por homologação, quando há a apresentação de declaração pelo contribuinte.

À semelhança do que foi defendido neste trabalho, afirmou a Administração ser possível a correção do erro de fato mediante a apresentação de provas pelo sujeito passivo e da arguição de matérias que não tenham sido anteriormente apresentadas em sede de julgamento de recursos administrativos ou, embora, apresentadas, não tenham sido devidamente analisadas nas instâncias recursais (provas e matérias “novas”).

Nesse ponto, andou bem o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, pela correta caracterização do erro de fato e pela admissão da necessidade de haver a mais fiel possível adequação do conjunto probatório à descrição do fato jurídico contida no lançamento, como meio de atendimento aos princípios da legalidade, da eficiência e da moralidade administrativa.

Com relação ao limite temporal para revisão do erro de fato, que antes se entendia estar adstrito ao prazo de decadência do art. 173, CTN, e ao prazo de que o contribuinte dispunha para retificar sua declaração³, o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 sedimentou o entendimento de que os prazos de decadência e de homologação da declaração transcorrem tão-somente em desfavor do Fisco. Assim, ainda que ultrapassado o prazo decadencial e o prazo disponível para retificar a declaração, poderá haver revisão de ofício para correção do erro de fato, a fim de eximir o contribuinte do pagamento do tributo, ou para reduzi-lo, mesmo após o ajuizamento da execução fiscal, da forma em que também defendemos no presente estudo.

³ Vide parágrafo 2º do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010, para a Declaração de Contribuições e Tributos Federais; art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 958/2009, para Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Declaração de Imposto Territorial Rural; art. 463 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, para a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, além do Parecer COSIT nº 48/99

Para viabilizar essa possibilidade, há previsão da figura do “pedido” de revisão de ofício, feito pelo contribuinte, que é uma impugnação não submetida aos ditames do art. 151, III, CTN, tampouco ao Decreto nº 70.235/72, mas amparada pela garantia do art. 5º, XXXIV, “a”, CF/88.

A ressalva a ser feita quanto às conclusões do Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 refere-se à correção do erro de direito. Nesse ponto, a Administração ainda não admite sua revisão, algumas vezes por entender (equivocadamente, em nossa opinião), que este se confundiria com a mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146, CTN, e, em outras, por influência da posição jurisprudencial, sem considerar que essa impossibilidade, nesse caso, se volta ao agravamento da situação do contribuinte.

Considerando que a vinda de outras provas ou matérias não anteriormente analisadas, ou não apreciadas nas instâncias administrativas, poderá também indicar a necessidade de correção de um erro de direito, por inadequação da norma individual e concreta à norma geral e abstrata que fundamentou o lançamento, concluímos que deveria haver a possibilidade de proceder-se também à correção do erro de direito nas mesmas condições em que o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 admite a correção do erro de fato.

Importante é ressaltar que as limitações impostas pelo art. 149, VIII e IX, CTN, a nosso ver, não impossibilitam a revisão nessas hipóteses, pois o erro de direito, como anteriormente dito, implica em vício de legalidade abrangido pelo inciso IX do citado artigo e, ainda que assim não se admita, poderá ser revisto a pedido do contribuinte.

Em síntese, da mesma forma em que houve a evolução do entendimento relativo à possibilidade da revisão de ofício do erro de fato, cremos poderá haver futuramente a alteração do entendimento com relação ao erro de direito, o que se destinará não só ao atendimento do princípio da legalidade, mas também à redução da litigiosidade entre Fisco e contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999

CARVALHO, Aurora Thomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3ª ed. São Paulo: Noeses

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____ **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012

DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário Revisão e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário. Revisão e seus Efeitos**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014

FREIRE, Elias Sampaio; OLIVEIRA, Marcelo; (Coord.). **Conselho Superior de Recursos Fiscais. Acórdãos Selecionados. Temas Relevantes. Normas Gerais e Processo Administrativo Fiscal**. 1ª ed. 2013. Disponível em http://www.anfip.org.br/publicacoes/20130731184740_Acordaos-CARF-Volume-I_31-07-2013_Acrdos-I_final.pdf. Acesso em: 23 de out. de 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação – Cosit. **Parecer Normativo nº 08, de 04 de setembro de 2014**. 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>. Acesso em: 26 de set. 2014

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010

Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.422.444/AL**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. DJe 11/10/2012. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201101335018&dt_publicacao=11/10/2012. Acesso em: 26 de set. 2014