

## Modificações de critérios jurídicos nos lançamentos tributários

01/09/2017 por [Andrei Pitten Velloso](#)

<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/modificacoes-de-criterios-juridicos-nos-lancamentos-tributarios/17816>

Após ser regularmente notificado ao sujeito passivo, o lançamento tributário não pode ser alterado, salvo por impugnação, recurso de ofício e revisão *ex officio* (art. 145 do CTN). [...]

É inegável que essa vedação constitui uma projeção dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, a tutelar os contribuintes contra alterações de entendimento da Administração Tributária. Porém, o seu conteúdo jurídico e o seu alcance prático são nebulosos, haja vista que não há consenso na doutrina e na jurisprudência acerca das hipóteses em que tal preceito pode ser invocado e sequer quanto à limitação efetiva que impõe à revisão do lançamento tributário. [...]

Há significativa divergência, outrossim, quanto ao *significado específico da expressão “critérios jurídicos”* para fins de aplicação do art. 146 do CTN.

Entendemos que dita expressão abrange: i) as decisões discricionárias tomadas pela Administração quando do lançamento tributário, nas hipóteses excepcionais em que há espaço para tanto, como sucede quando do arbitramento da receita para fins de apuração do IRPJ (cfr. o art. 51 da Lei 8.981/1995); ii) a qualificação jurídica dos fatos imponíveis (ex. classificação de produtos industrializados na TIPI); e iii) as variantes exegéticas adotadas quando da aplicação das leis e dos atos normativos infralegais, de modo que mudanças interpretativas se qualificam como modificações de critério jurídico, a ensejar a aplicação do dispositivo em apreço.

A doutrina e a jurisprudência majoritária entendem que erros de direito também consubstanciam critérios jurídicos, de forma que a sua correção corresponde à modificação de critério jurídico (cfr. STJ, 1ª Seção, REsp. 1.130.545, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09/08/2010). Porém, não nos parece que verdadeiros erros de direito, entendidos como vícios jurídicos manifestos, teratológicos (ex. aplicação de lei revogada), possam ser compreendidos como critérios de aplicação do direito, inclusive para fins do art. 146 do CTN.

Quanto à *extensão das amarras* impostas por esse limite objetivo à revisão do lançamento, exsurge a indagação concernente à possibilidade de retificação ou de realização de novo lançamento, com base em critério jurídico diverso.

De acordo com a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”. Esse entendimento reflete a posição de Rubens Gomes de Sousa [...]

À luz dessas ponderações, podemos inferir os *pressupostos à aplicação* do art. 146 do CTN, quais sejam: i) a existência de um lançamento tributário, haja vista que mera fiscalização não autoriza a sua aplicação (CARF, Segunda Seção, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, Acórdão nº 2201-003.683, Rel. Marcelo Milton da Silva Risso, Sessão de 07/06/2017); ii) um ato contraposto que aplique critério jurídico diverso, consistente em um novo lançamento ou na revisão do lançamento original; e iii) identidade de sujeito passivo, porquanto outros sujeitos passivos não podem invocar critério de um lançamento para impugnar outro (STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03/05/2011). De todo o exposto, extraímos as seguintes vedações, estabelecidas pelo art. 146 do CTN:

i) proibição de aplicação de critério jurídico *mais gravoso*, em revisão *ex officio* ou mediante lançamento suplementar (o que corresponde a uma vedação de *venire contra factum proprium*, a corroborar a irrevisibilidade do lançamento estabelecida pelo art.

145 da codificação tributária) ou após anulação do lançamento original decorrente de impugnação formulada pelo sujeito passivo (a caracterizar uma vedação de *reformatio in pejus*);

ii) proibição de renovação, com base em outro *fundamento jurídico*, de lançamento que tenha sido anulado após impugnação do sujeito passivo, pois em tal hipótese não haveria alteração substancial do lançamento original, de forma que a renovação caracterizaria burla à decisão anulatória;

iii) proibição de mudança de critério jurídico na pendência de julgamento da impugnação formulada pelo sujeito passivo, mesmo sendo o novo critério mais favorável ao contribuinte, tendo em vista que a retificação do lançamento poderia representar um subterfúgio para se evitar a anulação do lançamento e a decadência do crédito tributário (cfr. CARF, 3ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9303004.627, Sessão de 14 de fevereiro de 2017). De outra parte, o art. 146 do CTN não veda:

i) a revisão *ex officio* do lançamento para se aplicar critério mais favorável ao sujeito passivo, se não tiver ocorrido impugnação;

ii) aplicação de novo critério jurídico após anulação (por iniciativa do contribuinte) ou impugnação, se for mais benéfico; e

iii) a revisão do lançamento por omissões, incorreções fáticas e fraude, nos termos do art. 149 do CTN. [...]

---

## Erros de fato e de direito no Direito Tributário

19/09/2018 Sabriny Rodrigues de Sousa

<http://domtotal.com/noticia/1293890/2018/09/erros-de-fato-e-de-direito-no-direito-tributario/>

Ocorrendo o erro de fato deve haver a alteração do lançamento para incluir aqueles aspectos ignorados pelo fisco ou ocultados pelo contribuinte. [...]

Uma vez efetuado o lançamento, este não poderá ser alterado, salvo pela ocorrência de uma das circunstâncias descritas no artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN): a impugnação do sujeito passivo, a interposição de recurso de ofício e por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN.

Surgem, daí, três novas figuras jurídicas a serem compreendidas: o erro de fato, o erro de direito e a inserção de novos critérios de interpretação. O erro de fato ocorre quando a autoridade administrativa *apura fatos não conhecidos ou não provados* por ocasião do lançamento tributário, seja por ignorância do fisco, seja por ocultação do contribuinte. Tomando ciência destes fatos em tempo hábil, o fisco tem o dever de efetuar o lançamento (AMARO, 2007, p. 350).

A segunda figura, o erro de direito, ocorre quando o lançamento é feito *ilegalmente*, em virtude de ignorância ou errada interpretação da lei. Por fim, a mudança de critério jurídico ocorre quando a autoridade jurídica simplesmente muda a interpretação da legislação tributária, substituindo por outra, não declarando que uma delas esteja incorreta (MACHADO, 2010, 185).

Hugo de Brito Machado diverge de outros doutrinadores na classificação apresentada quando distingue o erro de direito da inserção de novos critérios de interpretação. Para autores como Luciano Amaro, a inserção de novos critérios de interpretação existiria justamente em reconhecimento ao erro de direito. Segundo o último, em virtude da aplicação errada do direito reiteradamente, muda-se o critério de interpretação. Porém, tal mudança não permite a alteração do lançamento tributário, visto que adotada após a ocorrência do fato gerador (AMARO, 2007, p. 351).

Diante das divergências doutrinárias, o Supremo Tribunal Federal (STF), como guardião da Constituição, acaba por sedimentar entendimentos que minimizem tais divergências. É bastante lógico o entendimento de que ocorrido o erro de fato deve ocorrer a alteração do lançamento para incluir aqueles aspectos ignorados pelo fisco ou ocultados pelo contribuinte, importando ainda a aplicação da respectiva sanção para os casos de evasão tributária.

Ocorrido o erro de direito, como classificado por Hugo de Brito Machado, pelo lançamento ilegal de um tributo, tal lançamento não poderá ser modificado, pois é nulo e sua nulidade deverá ser declarada pelo fisco. Por fim, diante da inserção de novos critérios de interpretação, estes somente poderão ser aplicados a fatos geradores futuros em respeito ao princípio da legalidade.

---

## Erro de direito não permite a revisão de lançamento do IPTU

Kiyoshi Harada

[http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12626](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12626)

Com a notificação do lançamento tributário opera-se a constituição definitiva do crédito tributário, dando início à fluência do prazo prescricional para a sua cobrança.

O lançamento do IPTU rege-se pela modalidade de lançamento de ofício. Uma vez notificado o contribuinte do ato de lançamento mediante envio do conhecido carnê do IPTU para pagamento parcelado ou em parcela única tem-se por definitivamente constituído o lançamento que só pode ser alterado nas hipóteses do art. 145 do CTN [...]

A hipótese mais comum é a do inciso I, concernente à impugnação do sujeito passivo. Apresentada a impugnação suspende-se a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar a discussão administrativa do lançamento, mas não se suspende o prazo prescricional, pelo que a Fazenda deve proferir decisão definitiva antes dos cinco anos, sob pena de prescrição que opera a extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

Cabe, também, a iniciativa de ofício da autoridade administrativa nas hipóteses do art. 149 do CTN [...]

Entretanto, se a autoridade administrativa incorrer em erro de direito por ocasião do lançamento, procedendo ao enquadramento errôneo no tipo de construção ou no padrão de construção, **incorrendo em equívoco na valoração jurídica dos fatos**, o lançamento não poderá ser modificado. Esse erro de direito só poderá ser sanado no exercício seguinte, por força do disposto no art. 146 do CTN [...]

Mudança de critério interpretativo, na verdade, tem o mesmo efeito de modificação legislativa e, portanto, só pode ser aplicada para situações futuras, salvo nos casos de retroação benéfica. [...]

*7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".*

*8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.*

*Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município*

'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10. ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. [...]"

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente a previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707) [...]

Verifica-se que o Código Tributário Nacional em perfeita harmonia com o disposto no seu art. 146 não permite a revisão do lançamento de ofício fundado em erro de direito, ou seja, em erro decorrente de um fato de seu pleno conhecimento ao qual só passou a atribuir relevância jurídica em momento posterior ao lançamento efetivado. O que enseja a revisão é apenas a desconsideração jurídica do fato que não era do conhecimento da autoridade administrativa tributária, geralmente, por omissão do contribuinte.

---

## A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário

Corintho Oliveira Machado

[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=248254&key=5047844](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248254&key=5047844)

[...]

### 6 - Modificação de critérios jurídicos, erro de fato e erro de direito.

O dispositivo [146 do Código Tributário Nacional](#) contém importante regra limitadora à ação do Fisco, na medida em que veda a feitura de novo lançamento tributário, em face do mesmo

sujeito passivo, relativamente a fato gerador ocorrido, em virtude de alteração dos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária no seu exercício do poder-dever de lançar.

Chamado de princípio da inalterabilidade dos critérios jurídicos, e referido em acórdão do Superior Tribunal de Justiça como proteção da confiança legítima do contribuinte,(16) essa prescrição deita raízes não só no princípio da legalidade e na vinculação da atividade administrativa de lançamento, como também no sobreprincípio da segurança jurídica.

Como bem assinala Luciano Amaro, a interpretação desse artigo não é fácil:

Estaria o preceito cuidando de modificações nos critérios de valorização jurídica dos fatos, ou na interpretação da lei? Teria o legislador, baseado na distinção entre erro de fato e erro de direito, procurando explicitar que o segundo (ao contrário do primeiro) não autorizaria a revisão de lançamento?

Ao nosso ver, critério jurídico na feitura do lançamento engloba tanto a valorização jurídica dos fatos, mediante a apreciação das provas desses, como a interpretação da lei, pois o lançamento tributário é ato de aplicação da norma jurídica abstrata aos fatos jurídicos, relevantes ao direito justamente porque o aplicador deste assim os reconheceu no exercício de sua competência para tanto. Nessa perspectiva, o [art. 146 do CTN](#) pouco tem a ver com erro de fato ou erro de direito, que são sempre lembrados quando se trata de revisar lançamento de ofício, pois trata de algo muito mais amplo: proteção do ato jurídico perfeito.

Em verdade, a imodificabilidade do lançamento, regra geral, deve ser entendida a partir da combinação de três artigos do nosso diploma tributário pátrio - [145](#), [146](#) e [149](#) - que preveem as hipóteses de exceção à regra, ou seja, de alterabilidade do ato-norma de lançamento.(17)

Nada obstante, ao longo dos tempos, corrente majoritária da doutrina, que exerce ainda grande influência nos tribunais, sedimentou o entendimento de que o lançamento só pode ser revisto por erro de fato e não por erro de direito, tomando por base o [artigo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil](#), dispondo: Ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece.(18) Esses doutrinadores entendem que a revisão de ofício lastreada em erro de direito equivale à mudança no critério jurídico da norma individual e concreta, e isso não pode ser admitido por conta do estatuído no art. 146 do Codex Tributário.(19)

A posição dissidente de Hugo de Brito Machado,(20) que também é citado e seguido por Eurico Marcos Diniz de Santi,(21) no que tange a admitir a revisão do lançamento em face de erro de fato e de direito, e distinguindo ambos os erros de mudança de critério jurídico, merece destaque:

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. 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. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.

Ao nosso sentir, a caracterização de erro de fato e de erro de direito, além de apresentar grau de dificuldade elevado, não seria verdadeiramente importante, no que tange ao lançamento tributário, pois as duas hipóteses de alteração dos elementos componentes do ato constitutivo do crédito fiscal no [CTN](#): i) retificação da declaração prestada pelo sujeito passivo ([art. 147](#), §§ 1º e 2º); e ii) revisão de ofício ([art. 149](#), incisos I, IV, VII, VIII e IX), não fazem distinção entre os tipos de erro, e assim, pensamos lógico aceitar tanto erro de fato como de direito para alterar os elementos do crédito, pois se a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de inovar o direito posto.