

Lançamento com erro de direito não pode ser revisto ou reiterado

O lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único), razão pela qual deve atender aos requisitos clássicos de competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Centremo-nos no penúltimo deles: é imperioso que o Fisco, na busca da verdade material, tenha motivos sérios de fato e de direito para a cobrança do tributo, e que estes sejam regularmente demonstrados (motivação), pois só assim o lançamento pode — sem ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa — gozar das garantias, dos privilégios e das



Igor Mauler Santiago
Advogado

ga.

À falta de motivação adequada — isto é, coerente com os fatos

realmente ocorridos e com os dispositivos legais a eles aplicáveis —, a nulidade é inevitável. E não cabe objetar com a presunção de legitimidade do ato administrativo, pois essa qualidade não lhe é conatural, só o revestindo quando praticado com observância dos requisitos que lhe são próprios. O que cumpre é perquirir se a nulidade do lançamento carente de adequada motivação decorre de vício formal ou material, distinção cuja importância será demonstrada adiante.

Vício formal é o que não atinge nenhum dos aspectos essenciais do lançamento, listados no artigo 142 do CTN, a saber: descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo, apuração do montante devido, identificação do(s) sujeito(s) passivo(s) e, sendo o caso, indicação da penalidade cabível — tudo isso com o apontamento dos dispositivos legais relevantes. Tem-se vício formal, por exemplo, nos casos de ilegitimidade do lançamento ou de algum de seus anexos, de menção errônea ao local ou à data da lavratura, de identificação incompleta da autoridade autuante, etc.



Vício material é o que atinge qualquer daqueles elementos essenciais: erro na descrição dos fatos tributáveis, no seu enquadramento jurídico, na identificação do(s) sujeito(s) passivo(s), etc. A jurisprudência do Carf é pacífica em reconhecer que "o vício formal ocorre no instrumento de lançamento", relacionando-se "com a forma do ato", "ao passo que o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos (...) do artigo 142 do Código Tributário Nacional", relacionando-se "com o objeto do ato" (Acórdão 2402-004.950). Dito de outro modo: os vícios formais "correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas", ligando-se às "exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício", e não "ao seu conteúdo material"(Acórdão 3202-000.457).

Um critério prático de distinção está em considerar, em tese, o refazimento do ato: caso o novo lançamento pudesse ter o mesmo conteúdo do anterior, o vício é formal; caso o novo lançamento precisasse adotar fundamentos de fato ou de direito diversos do anterior, trata-se de vício material. Do exposto, está claro que o defeito de motivação, seja relativo à adequada descrição do fato gerador, seja concernente à correta indicação do dispositivo de lei aplicável, constitui vício material.

Nessa linha é a jurisprudência firme do Carf: *"quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material"* (Acórdão 2301-003.426). Ou ainda: *"sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material"* consistente em *"falta de motivação ou motivação errônea do lançamento"* (Acórdão nº 9303-005.461).

Estabelecida essa premissa, cumpre extrair as consequências jurídicas dela decorrentes, o que se faz com recurso ao artigo 146 do CTN, segundo o qual *"a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução"*. Em suma: se o vício material consiste em erro na descrição dos fatos, nada impede que o lançamento seja revisto ou refeito, desde que ainda haja prazo para tanto – questão que abordaremos na sequência. Porém, se o vício material consiste em erro na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito ou, o que é a mesma coisa, alteração de critério jurídico), o lançamento não pode ser revisto ou refeito em nenhuma hipótese.

Isso o que consta da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: *"a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"*. Orientação, de resto, ratificada pelo STJ em recurso repetitivo: *"a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário"*; *"ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável"* (1ª Seção, REsp 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 22.02.2011). Ora, se não cabe rever o lançamento com erro de direito já lavrado e ainda em discussão, muito menos cabe lavrar um novo para corrigir o erro de direito cometido no anterior, anulado — o que constituiria um drible bastante singelo aos rigores da lei e da jurisprudência.

Não ignoramos a existência de alguma doutrina e até de decisões judiciais admitindo a reiteração de lançamento anulado por erro de direito, desde que atendida a limitação temporal aplicável à anulação por erro de fato. Mas a interpretação literal do artigo 146 do CTN



— que não distingue entre refazimento e revisão, afirmando taxativamente que o novo critério jurídico, corrigido, só vale para fatos posteriores à sua introdução —, reforçada pela lógica elementar — pois não faria sentido permitir o mais a quem se nega o menos, e tampouco admitir que a regra facultativa docilmente a sua própria circunvenção — parecem-nos dar razão à doutrina segundo a qual "o artigo 146 proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento, relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte", de modo que, "se a mudança de critério jurídico levaria à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação àquele mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo" [1].

Resta definir o prazo para a reiteração do lançamento anulado por vício material consistente em erro de fato. Segundo o artigo 149, parágrafo único, do CTN, "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública". Pois bem: a única hipótese de interrupção do prazo decadencial — uma peculiaridade do Direito Tributário brasileiro — consta do artigo 173, inciso II, do CTN: "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados (...) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado". Tratando de vício formal, a regra é completamente estranha à matéria aqui discutida. Em conclusão: o prazo para a reiteração do lançamento anulado por erro de fato conta-se, sem interrupção ou suspensão (pois, salvo hipótese há pouco referida, a decadência não se interrompe nem se suspende), desde o momento em que originalmente iniciado, na forma dos artigos 150, parágrafo 4º (data do fato gerador, desde que haja pagamento parcial e não haja fraude), e 173, inciso I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando haja fraude ou não haja pagamento algum, ainda que sem fraude) [2]. Este último *dies a quo* pode ser antecipado (mas não prorrogado) na forma do parágrafo único do artigo 173 quando — antes daquela data — o Fisco tenha notificado o sujeito passivo de qualquer medida preparatória do lançamento [3].

De todo o exposto, tem-se que:

- 1) padece de vício material o lançamento lavrado com erro na descrição dos fatos ou no respectivo enquadramento jurídico;
- 2) o lançamento eivado de vício material consistente em erro de fato pode ser revisto ou refeito, desde que dentro do prazo decadencial contado, sem interrupção ou suspensão, desde que originalmente aberto na forma dos artigos 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I ou parágrafo único, do CTN;
- 3) o lançamento eivado de vício material consistente em erro de direito não pode ser revisto ou refeito em nenhuma hipótese.

[1] Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 812-814. No mesmo sentido: Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 354.



[2] STJ, 1ª Seção, REsp. 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009.

[3] STJ, 1ª Seção, EREsp. 1.143.534/PR, Relator Ministro Ari Pargendler, DJe 20.03.2013.

Date Created

01/12/2021