

**O ERRO DE DIREITO, O CONTRIBUINTE, O PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

**THE ERROR OF LAW, THE CONTRIBUTOR, THE TAX ADMINISTRATIVE
PROCESS AND THE DEMOCRATIC STATE OF LAW**

David Borges Isaac¹

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo aferir a possibilidade de revisão de lançamento tributário em nível de julgamento administrativo. Procura-se estabelecer o fenômeno de cobrança de um tributo, a maneira de discutir o valor em nível administrativo e, finalmente, a impossibilidade da autoridade julgadora alterar, no curso do processo, o lançamento inicialmente realizado, especialmente para corrigir o critério jurídico antes adotado. Com efeito, a correção de erro de direito no curso do processo administrativo, caminho consagrado em nível constitucional, suprime de maneira incisiva uma das garantias outorgadas ao cidadão pelo texto constitucional – o devido processo legal em nível administrativo.

Palavras-Chave: Tributo. Lançamento. Processo administrativo. Impugnação. Decisão administrativa. Revisão do lançamento.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to assess the possibility of reviewing tax issues at the level of administrative judgment. It seeks to establish the phenomenon of collecting a tax, the way to discuss value at the administrative level, and finally, the impossibility of the judging authority to change, in the course of the process, the initial launch, especially to correct the legal criterion previously adopted. In fact, the correction of an error of law in the course of the administrative process, a path consecrated at the constitutional level, suppresses in an incisive way one of the guarantees granted to the citizen by the constitutional text - the due legal process at the administrative level.

¹Mestrado em andamento em Direitos Coletivos e Cidadania (Conceito CAPES 3). Universidade de Ribeirão Preto, UNAERP, Brasil.

Keywords: Tribute. Launch. Administrative process. Impugnation. Administrative decision. Release review.

INTRODUÇÃO

O lançamento é o ato administrativo que inaugura a constituição da obrigação tributária e, a partir dele, quando realizado pelo fisco, surge para o contribuinte o direito de, ainda em nível administrativo, impugná-lo. São circunstâncias distintas, todavia. Processo Administrativo e ato administrativo de lançamento são fenômenos diferentes. O primeiro constitui a obrigação tributária; o segundo é o direito do contribuinte contestar a cobrança.

O processo administrativo encontra previsão inicial no texto da Constituição Federal, recebendo, inclusive, tratamento equivalente àquele oferecido ao processo judicial. Os princípios que norteiam este último serão obedecidos na realização do primeiro.

A partir dessas premissas, da elevação constitucional do processo administrativo à figura de processo judicial, e por se tratarem de atos distintos (lançamento e processo administrativo), o presente trabalho fará um estudo da possibilidade de, em nível administrativo, via decisão de autoridade julgadora, revisar-se o trabalho realizado pelos fiscais designados para efetivação do lançamento.

1 – TRIBUTO

O sistema jurídico brasileiro é portador de uma Constituição Dirigente, voltada para garantir políticas inclusivas e de inserção social direcionadas, fundamentadamente, para as minorias. Pode-se falar que o legislador constituinte, ao garantir o Estado Democrático de Direito, tornou o mesmo Estado protagonista da transformação social do país.

Assim, a Constituição Federal de 1988 trouxe novas obrigações ao Estado, principalmente as de ordem social, as quais se aglutinaram às já prévia e ordinariamente existentes.

É certo que, para suportar o exercício do papel dirigente, o Estado precisa de recursos e, para tanto, conforme previsão também inserida no mesmo sistema, lança mão, entre outras condutas, mas principalmente, da cobrança de tributos.

Em outras palavras, quer-se dizer que a sustentação do papel do Estado advém fundamental e basicamente da arrecadação tributária. Face às exigências advindas com a

Carta de 1988 é ainda mais necessária a incrementação dos recursos aportados aos cofres públicos por intermédio dos valores recolhidos pelos contribuintes.

É certo que, a despeito da conformação constitucional do sistema tributário, o conceito de tributo, já antigo, recepcionado pelo atual texto, vem do Código Tributário Nacional de 1966, Decreto n.º 5172/66:

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

“Prestação pecuniária, obrigatória, prevista em lei, que não constitua sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Toda vez que se estiver diante desse conceito, se estará diante de um tributo.

Desse gênero tributo, é certo, teremos, partindo do texto constitucional, cinco espécies: i) impostos (que não dependem de contraprestação do Estado; basta a realização de um fato pelo contribuinte; auferir renda, por exemplo); ii) taxas (seu nascimento exige, a priori, uma contrapartida do Estado; serviço público específico e divisível ou exercício regular do poder de polícia); iii) contribuições de melhoria (sua cobrança dependerá de obra pública mais valorização imobiliária); iv) empréstimos compulsórios (de competência exclusiva da União, pode ser cobrado em casos de necessário investimento público de caráter urgente e relevante); e, v) contribuições (não exigem contraprestação estatal, dependendo de fato praticado pelo contribuinte e, ao contrário dos impostos, já têm destinação específica).

É igualmente certo que o tributo tem seu ciclo de positivação, isto é, sua previsão inicial está no texto constitucional, passando pela Lei Complementar, lei ordinária do ente tributante (federal, estadual ou municipal, a depender do tributo a ser exigido) e, finalmente, uma vez ocorrido o fato, estará disposto em uma norma individual e concreta construída pela autoridade competente para a sua exigência.

Em outras palavras, a cobrança tributária não nasce a partir da previsão constitucional, ou da Lei Complementar que disciplina a matéria; elas são, entretanto, rigorosamente necessárias, ao lado da legislação do ente tributante, sem o que não haveria suporte legal para exigência do tributo. O surgimento da obrigação de pagar o tributo nasce

com a edição da norma, individual e concreta, construída apenas após a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, só se tem obrigação de pagar o tributo após o lançamento da obrigação tributária, o que só se dá depois da ocorrência do fato gerador e com o ato administrativo de lançamento.

O ciclo de positivação do direito se inicia, assim, com a hipótese legal (em nível constitucional, de lei complementar e de lei do ente tributante), passando pela ocorrência do fato gerador e, a partir do lançamento, o surgimento da obrigação de recolher o tributo.

2 - LANÇAMENTO

O lançamento é o modo pelo qual se constitui a obrigação tributária, como o fato social se torna um acontecimento jurídico. O fato de ser proprietário de veículo automotor só ganha relevância tributária, em outras palavras, quando o agente administrativo cria a obrigação tributária, transformando o detentor do automóvel em sujeito passivo da obrigação de pagar o IPVA. O fato de circular mercadoria só ganhará importância jurídica, igualmente, quando um agente competente, particular ou não, criar o vínculo obrigacional com o sujeito ativo. Até então, o fato em questão só era portador de relevância social; não havia importância jurídica. É o lançamento o portador dessa notícia: da criação do vínculo obrigacional, jurídico, até então inexistente. Essa obrigação é constituída, lembra-se, pela autoridade administrativa designada para realizar o lançamento.

Aqui, portanto, importante estabelecer dois pressupostos: i) o lançamento é o ato administrativo ou do particular que cria a obrigação tributária; e, ii) há uma autoridade especificamente designada para realizar a atividade de lançar o tributo, inclusive, e principalmente, quando o particular não o fizer de maneira adequada.

Como figura que constitui a obrigação tributária, o lançamento pode ser dar em três diferentes modalidades, a saber: i) ofício; ii) declaração; e, iii) homologação. Todas elas disciplinadas pelo Código Tributário Nacional. É igualmente certo que, em todos os casos, por intermédio dessas variáveis, constituem-se espécies de criação de obrigações tributárias.

2.1 - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, lançamento de ofício é aquele ato pelo qual a autoridade administrativa constitui unilateralmente a obrigação tributária, sem a participação do contribuinte. É ela, a autoridade administrativa, quem identifica a ocorrência do fato gerador, indica o sujeito passivo, o montante devido e, sendo o caso, aplica a penalidade cabível:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A priori, parece, pela dicção do Código, só caberia à autoridade administrativa constituir o crédito tributário. Não é o caso, todavia. O sistema tributário, formatado pelo mesmo Código, autoriza outras maneiras de constituir a obrigação tributária, como se verá adiante. A lição possível a ser extraída do artigo 142 é incisiva: quando o lançamento não se der perfeito, eis que constituído equivocadamente por terceiro, a autoridade administrativa poderá constituir, supletivamente, o crédito tributário.

Assim, traduzindo, haverá tributos que, desde logo, segundo a lei, serão lançados pela autoridade administrativa. O IPTU - Imposto que incide sobre Propriedade Territorial Urbana - é habitualmente lançado de ofício, conforme dicção legal. Isto é, na lei que traz sua hipótese já há prescrição acerca do tipo de lançamento: ato administrativo a ser praticado de ofício pela autoridade designada no dispositivo legal.

Há outros tributos, todavia, que são lançados, em regra, por homologação, mas que, quando equivocadamente constituídos, geram ao fisco o direito de cobrar eventual diferença pela modalidade de ofício. O ICMS - Imposto que incide sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Comunicação de Transportes Interestadual e Intermunicipal é um exemplo de tributo que se submete ao lançamento por homologação.

2.2 - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O Código Tributário Nacional disciplinou a maneira pela qual o próprio contribuinte constitui a obrigação tributária; é o denominado lançamento por homologação quando o contribuinte indica o montante devido, e, por óbvio, também realiza o pagamento. A

título de exemplo, realizado um serviço, o prestador informará o montante da operação e, aplicando um percentual, indicará ao Município o valor a ser recolhido a título de ISS.

Trata-se de previsão constante do artigo 150, do estatuto já em referência:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

Importante evidenciar, ademais, constituída a obrigação tributária pelo contribuinte, caberá ao sujeito ativo, o fisco, homologar a atividade realizada por aquele. Isto é, se prestada alguma informação equivocada, em montante menor do que o efetivamente acontecido, caberá ao fisco realizar a cobrança, através do lançamento de ofício, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Daí, então, o termo homologação: o fisco tem o dever de homologar a atividade do contribuinte, e, se não o fizer, poderá lançar mão de cobrança de eventual diferença. É o que se vê do § 3º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional:

"§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação".

Não é apenas o § 3º do artigo 150 que regula a homologação a ser realizada pela fiscalização. O artigo 149 do mesmo Código Tributário Nacional é taxativo: quando se comprovar erro, da pessoa legalmente obrigada a realizar o lançamento, o fisco poderá efetivar o lançamento de ofício.

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

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória";

Em outras palavras, quando o fisco não homologar a constituição do crédito tributário realizada pelo contribuinte, havendo comprovação de erro, haverá um lançamento de ofício (realizado por autoridade administrativa e, ante o erro, não mais pelo contribuinte).

Finalmente, para encerrar o tópico, o fisco terá um prazo de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, para homologar a obrigação constituída pelo contribuinte ou, de outro lado, não a homologando, efetivar a cobrança de eventual diferença entre o montante declarado e o montante devido.

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Assim, em resumo, o lançamento por homologação determina ao contribuinte o dever de constituir a obrigação tributária, e, se não o fizer, surgirá ao fisco o direito de, via lançamento de ofício, cobrar o montante não informado à fiscalização.

2.3 - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Há ainda uma terceira modalidade de lançamento: a declaração. É conhecida como tal porque o lançamento é realizado a partir de uma declaração prestada pelo contribuinte, diante da qual o fisco, então, efetiva o lançamento tributário. A constituição da obrigação tributária é, aqui, privativa do fisco, embora dependa, por certo, de uma declaração fornecida pelo contribuinte e sem a qual não há o lançamento. O ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações - segue essa sistemática na grande maioria dos Estados. O contribuinte apresenta uma declaração e, diante dela, o fiscal constitui a obrigação a tributária. É o que prevê o artigo 147 do Código Tributário Nacional:

"Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação".

Há, portanto, uma maneira de constituir a obrigação tributária na qual se refletem a participação do contribuinte e, também, da fiscalização.

Importante frisar para este tipo de lançamento que, caso a declaração não seja adequadamente prestada, surge para o fisco o direito de realizar o lançamento de ofício, o que se dará, com já explanado, por autoridade competente através de ato administrativo próprio.

2.4 - REVISÃO DO LANÇAMENTO

É importante reafirmar que há três maneiras de se constituir a obrigação tributária: o ofício (obrigação constituída exclusivamente pela autoridade administrativa), a homologação (que resulta, única e exclusivamente, por força da conduta do contribuinte) e a declaração (quando a obrigação é constituída pelo fisco após uma declaração prestada pelo contribuinte).

Não se olvida que a obrigação tributária pode ser constituída pelo contribuinte, mas que, em última análise, se houver equívoco nas informações por ele prestadas, cabe ao fisco, através de autoridade administrativa competente, por ato administrativo, revisar o lançamento por homologação (feito pelo contribuinte) e efetivar a cobrança através de lançamento de ofício.

Acrescente-se ainda que a autoridade administrativa competente para realizar o lançamento pode, inclusive, revisar o seu próprio trabalho, desde que, por certo, esteja dentro do prazo decadencial para tanto. É o que se depreende da redação do artigo 149 do Código Tributário Nacional:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

Faz-se necessário, aqui, reafirmar algumas premissas: i) o lançamento é o ato pelo qual se constitui a obrigação tributária; ii) pode ser realizado pelo fisco, pelos contribuintes ou em conjunto; e, iii) em qualquer das hipóteses, poderá ser revisto pela autoridade administrativa competente para realizar o lançamento, seja para alterar o trabalho por ela realizado, seja para realizar um lançamento diante das informações equivocadas prestadas pelo contribuinte.

Destaque-se que o lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa desde que a mesma seja designada especificamente para realizar tal ato.

O presente trabalho tem como objeto de cognição lançamento realizado de ofício, isto é, aquele que, tendo uma autoridade administrativa designada para esse fim, se realiza unilateralmente pela fiscalização através de ato administrativo. É irrelevante aqui, pois, diferenciar se o lançamento será realizado de ofício em função de designação legal ou se, de outro lado, será realizado de ofício a partir de uma informação mal prestada pelo contribuinte. O que importa, a rigor, é entender que o objeto deste estudo é o lançamento de ofício (aquele que é realizado exclusivamente pela fiscalização via ato administrativo).

Explica-se o corte: quando o lançamento for realizado pelo próprio contribuinte, a ele não será dado o direito de, via impugnação administrativa, contestar a sua própria atividade. Daí porque não faz parte da análise do presente trabalho.

Com efeito, como ficará claro mais adiante, nosso objetivo é apreciar a revisão do ato administrativo de lançamento de ofício, quando erroneamente realizado pelo fisco, em sede de decisão administrativa pelas autoridades julgadoras nos autos de tais processos. Em outros termos, impugnado o lançamento pelo contribuinte, o ato será julgado em nível administrativo, quando o julgador poderá, ou não, alterar os termos do lançamento. É o que se pretende apreciar.

2.5 ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

O lançamento é, como se sabe, verdadeiro ato administrativo. Como tal, é praticado por uma autoridade administrativa designada especificamente para a sua realização. É certo que, em alguns casos, pode conter vícios e erros.

É igualmente certo que, em Direito, quando se examina um ato administrativo, pode-se perceber erros de fato e erros de direito. No lançamento, figura típica do Direito Tributário, não é diferente.

É possível dizer que erro de fato está na dimensão dos acontecimentos sociais. É indicar ocorrência fática de maneira equivocada. É, por exemplo, indicar, no ato do lançamento, que determinado fato ocorrido no Município de Barretos tenha acontecido na cidade de Ribeirão Preto, ambas no Estado de São Paulo.

O erro de direito é um desajuste na aplicação da norma ao fato. O cidadão é proprietário de um imóvel territorial urbano, devendo, portanto, se submeter ao IPTU, mas, quando da edição do ato administrativo de lançamento, o agente indica o dispositivo legal que regula a incidência do ITR, um imposto sobre a propriedade territorial rural. Em outros termos, utiliza-se de um dispositivo legal equivocado em relação ao fato.

O Superior Tribunal de Justiça, a pretexto de diferenciar erro de fato e erro de direito, nos autos do Recurso Especial n.º 1130 545 (RJ), julgado em 22/02/2011, fez uso da doutrina de alguns estudiosos da matéria tributária, como por exemplo:

“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 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 ocorrido no Município ‘Y’ (erro de fato localizado no critério especial), 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 ambas é sutil, mas incisiva”. (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito

Tributário” – Linguagem e Método “, 2ª Edição, 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 Coêlho, in “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, 10ª Ed. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

Erro de fato, portanto, é confusão dos acontecimentos sociais no interior do ato administrativo de lançamento; o erro de direito é o equívoco na aplicação da norma ao fato, no âmago do mesmo ato de cobrança.

O mesmo acórdão, além de diferenciar erro de fato e erro de direito, cuidou de elencar o que reza o artigo 149 do Código Tributário Nacional acerca da revisão de lançamento, já transcrito no tópico anterior.

Há outros dispositivos no Código que, dentro desse contexto, também regulam as possibilidades de alteração de lançamento, não só aquelas intentadas de ofício. Vejamos:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. 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”.

Segundo o Código Tributário Nacional, o lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa competente, aquela designada na lei para realizar o ato administrativo de cobrança.

Algumas considerações são relevantes: se o crédito foi erroneamente constituído por particular, a autoridade administrativa competente para lançar poderá efetivar a cobrança; ou, caso o crédito tenha sido constituído pela própria autoridade administrativa, ela terá a prerrogativa de rever o lançamento, desde que ainda não tenha se esvaído o prazo para tanto (decadência).

De outro lado, pelo desenho dos artigos 145 e 146, o lançamento pode ser alterado por recurso de ofício, impugnação administrativa ou iniciativa da autoridade administrativa. Quando houver alteração de critério jurídico, a mudança só pode ser efetivada em relação ao mesmo sujeito passivo relativamente a fatos geradores ocorridos após a introdução dessas mudanças de critério, naquilo que se convencionou denominar de princípio da confiança: a mudança de critérios jurídicos só surtirá efeitos a partir de fatos que ocorram em momentos futuros.

Por aqui se começa a desenhar o problema que se pretende debater: a revisão do lançamento é prerrogativa da autoridade administrativa que o efetivou? Ou a autoridade julgadora em nível administrativo pode igualmente revisar o lançamento? É o que se pretende tentar resolver nos tópicos seguintes, a partir do estudo do processo administrativo. Tentar-se-á entender a possibilidade de, em nível de decisão administrativa, corrigir-se eventuais lançamentos equivocadamente realizados.

O ponto fulcral é entender se o lançamento é prerrogativa de autoridade administrativa apta a praticar esse ato ou se, a rigor, o lançamento ou sua revisão também podem ser realizados pela autoridade julgadora.

3 – PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo encontra suporte legal no texto da Constituição Federal, o que, lembra-se, no histórico legal acerca do tema, se trata de situação inédita. É que pela primeira vez o tema foi inserido no texto da Constituição Federal. É o que consta do artigo 5º:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade

do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”;

Em que pese a ausência no texto constitucional anterior, de 1967, o Código Tributário Nacional já fazia menção ao instrumento de resolução de litígios no âmbito da própria administração.

É o que se percebe, inicialmente, da redação do artigo 151 do Código Tributário Nacional, o qual procura regular o processo administrativo tributário formado para discutir um valor constituído após o lançamento. É necessário entender que o texto faz alusão à suspensão da exigibilidade do crédito. Se o crédito será suspenso é porque, a rigor, a obrigação já está definitivamente constituída. Há outros processos administrativos em matéria tributária que não se prestam a discutir valores já consolidados.

Suspender a exigibilidade do crédito tributário é obstruir os fatos sequentes e necessários para cobrança final do valor lançado. Em outras palavras, enquanto não findo o processo administrativo, uma das causas suspensivas da exigibilidade, o crédito não poderá ir à execução, uma vez que, a rigor, o valor já se encontra suspenso. Veja-se o dispositivo legal que faz menção ao processo administrativo:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”;

Inobstante o artigo 151, há outros, também no mesmo código, que fazem referência a outras espécies de processos administrativos que não suspendem a exigibilidade de crédito já constituído. É o que se vê do artigo 161 do mesmo Código que trata do processo administrativo de consulta (espécie de instrumento utilizado para, quando houver dúvida, dirimir, via consulta administrativa, qual caminho buscar):

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Não é só. O mesmo Código faz menção ao expediente administrativo, também tratado como processo, para requerer a devolução do que for indevidamente recolhido. É o que se interpreta dos artigos 168, II, e 169, do Código Tributário Nacional, ao explicitar que o prazo para restituição se inicia, em certos casos, a partir da decisão administrativa denegatória da repetição.

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art. 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

Modernamente, assim o processo administrativo é tratado no texto da Constituição Federal e, em se tratando de matéria tributária, há regulação também no Código Tributário Nacional. Nesse campo, pode-se observar três espécies de processos administrativos que têm por objeto: i) discutir créditos constituídos; ii) a realização de consultas tributárias, em caso de dúvida em termos de recolhimento; e, iii) a devolução de valores indevidamente recolhidos. Nessa última hipótese, aliás, há que se classificar também os tendentes a compensar créditos tributários.

Assim, é certo, pode-se falar em previsão constitucional acerca do processo administrativo e, especificamente, por conta da regulamentação nessa seara de estudo, em previsão no Código Tributário Nacional sobre o processo administrativo.

Importante esclarecer que cada ente tributante, mediante exercício de sua própria competência, haverá de regular o seu respectivo processo administrativo, respeitando, naturalmente, as prescrições constitucionais e, de outra via, as que vêm dispostas no Código Tributário Nacional. O caminho das disposições legais do processo administrativo em matéria tributária passa, então, pela previsão constitucional, é revisitado no Código Tributário Nacional e, finalmente, ganha roupagem final pelas leis dos entes tributantes.

Feita a consignação das hipóteses legais dos processos administrativos, importante conceituar o termo “processo administrativo”.

Para didaticamente facilitar a explicação, administrativo é o campo no qual ficará a discussão. Embora possa dar margem a diferentes conclusões, o conceito é excludente: administrativo é o fenômeno que busca resolver um conflito de interesses entre duas ou mais partes mediante apreciação de autoridade administrativa designada para tanto, sem que haja necessidade de interferência do poder judiciário. A rigor, portanto, para todas as demandas que tenham essa roupagem – duas ou mais partes conflitantes e cuja resolução se der em seara que não a do poder judiciário – se estará dentro do campo administrativo. Assim serão os processos de Direito Administrativo entre servidores públicos, por exemplo, resolvidos no âmbito da administração, os processos de natureza desportiva resolvidos em tribunais com essa natureza e, igualmente, os processos tributários.

Importante explicitar que, a rigor, havendo previsão constitucional igualando os processos judiciais e administrativos, a discussão travada fora do poder judiciário haverá de respeitar todos os princípios que envolvem, pois, o processo judicial: ampla defesa e contraditório, celeridade, motivação, fundamentação e todos os demais consagrados no texto constitucional. Por administrativo se entende toda e qualquer possibilidade de, fora do poder judiciário, resolver conflitos envolvendo partes diferentes, com autoridade julgadora legalmente designada para esse fim.

Conceituado o termo administrativo, que adjetiva o termo processo, é importante entender o próprio conceito de processo. Um processo é um conjunto de atos que, praticados por autoridades designadas por lei, têm por objetivo resolver de maneira definitiva, embora isso nem sempre seja possível, um conflito de interesses que envolve duas partes diferentes. É razoável dizer, portanto, que o exercício da jurisdição não é competência exclusiva do poder judiciário, eis que a resolução de conflitos, através de mecanismos processuais, haverá de ser exercida também em nível administrativo.

Para renomados estudiosos da matéria, no entanto, só será processo quando a matéria for levada ao crivo do poder judiciário. Para Paulo de Barros Carvalho, o conceito de processo está atrelado à movimentação do poder judiciário:

“A figura do ‘processo’ está jungida ao campo da jurisdição sem que se pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva”. (Direito Tributário: Linguagem e Método – Editora Noeses – Página 903 – 2013)

Um pouco mais adiante, o renomado professor distingue processo de procedimento e, de maneira incisiva, entende se tratar de exclusividade do poder judiciário o aperfeiçoamento da figura do processo:

“Penso ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do poder judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjugação dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa”.

Com o respeito que merece o renomado professor, ousando discordar do seu posicionamento, e calcado no conceito de processo como fenômeno pelo qual pode se pretender resolver definitivamente conflitos de interesses entre duas ou mais partes distintas, ante autoridade julgadora designada para tanto, cremos na possibilidade de falar-se em processo administrativo, na literalidade do termo.

A discussão acerca do termo, processo ou procedimento, conquanto importante, não alterará o escopo do trabalho. Trata-se de controvérsia conceitual: para alguns, processo depende de discussão em seara judicial e, não o sendo, ainda que com objetivo de resolver uma lide, será procedimento; para outros, sendo ou não na via judicial, intervindo as partes ea autoridade julgadora na resolução de uma lide, poderá se falar em processo – diferenciando-se, sempre, um administrativo de um judicial.

É irrelevante, portanto, tratar a discussão em nível administrativo como processo ou procedimento para o escopo deste trabalho. Isto porque, conforme previsão constitucional, discussões judiciais ou administrativas hão de receber o mesmo tratamento e submeterem-se aos mesmos princípios.

Seja processo ou procedimento haverá de se submeter ao devido processo legal, ampla defesa, contraditório e, entre outros, todos os demais princípios que norteiam um processo judicial. Sendo processo ou procedimento, os atos decisórios neles praticados serão

os mesmos. Em outros termos, dado o lançamento de ofício, realizado por uma autoridade administrativa designada para tanto, surgirá ao contribuinte o direito de discutir em nível administrativo aquela cobrança. O julgador em nível administrativo, seja no âmago de um procedimento, seja para aqueles que acreditam se tratar de processo, poderá retificar, corrigir, alterar o lançamento tributário, elaborado por uma autoridade administrativa designada para tanto?

Essa autoridade julgadora administrativa, figura diferente da que lançou, poderá corrigir, refazer, rever e/ou revisar o lançamento? Poderá fazê-lo para corrigir erro de fato como o endereço do contribuinte, por exemplo? Poderá corrigir erro de direito, isso é, alterar o modelo normativo escolhido pela autoridade lançadora? Só erros de fato? Ambos os erros?

Aí se hospeda o problema que se busca entender: o lançamento, uma vez efetivado, poderá ser corrigido quando da decisão administrativa, seja de primeira ou de segunda instância?

3.1 – HIPÓTESES LEGAIS DE REVISÃO DE LANÇAMENTO VIA JULGAMENTO DE AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Como consignado alhures, há dispositivos acerca de processo administrativo em nível constitucional e, também, no âmbito da legislação complementar, no Código Tributário Nacional. A partir dessas disposições, cada ente tributante regulará o seu respectivo processo administrativo.

No caso em tela, busca-se estudar o processo administrativo no âmbito tributário, de modo que será necessário cotejar legislações que digam respeito, em específico, às discussões administrativas desse jaez para o fim de se mostrar a (im)possibilidade de, em sede de julgamento administrativo, revisar-se um lançamento.

Para tanto, é importante lembrar que aqui já se estabeleceu que o lançamento é ato administrativo realizado por autoridade especificamente designada para tal fim e que, ato contínuo, caso haja interesse, poderá ser contestado pelo contribuinte através de impugnação administrativa.

A discussão se hospeda na possibilidade de, após iniciada a demanda administrativa, a autoridade julgadora revisar e corrigir o lançamento. É importante considerar que a revisão do lançamento não se dará pela autoridade lançadora, isso acontecerá mediante decisão administrativa que, em nível de julgamento administrativo, reveja o trabalho fiscal de lançamento.

Segundo a legislação do Estado de São Paulo – Processo Administrativo Fiscal, n.º 13.457/2009 – é possível, via autoridade administrativa, refazer-se o lançamento:

“Artigo 13 - Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade.

§ 1º - Quando da correção resultar penalidade de valor equivalente ou menos gravoso, será ressalvada ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do débito fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação da defesa”.

Segundo a legislação paulista é possível falar-se em correção dos erros de fato e dos de capitulação da infração (erro de direito) através da autoridade de julgamento, o que não será causa, além do mais, de decretação da nulidade.

A lei n.º 14.107/2005 do Município de São Paulo caminha, ademais, para autorizar a correção, em fase de julgamento, dos erros de fato e de direito:

“Art. 15. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato ou de direito serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de impugnação ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade.

§ 1º Nos casos de erros corrigidos de ofício, o sujeito passivo será cientificado, devolvendo-lhe o prazo para apresentação da impugnação ou pagamento do débito fiscal com desconto previsto em lei.

§ 2º O órgão de julgamento mandará suprir as irregularidades existentes, quando não puder efetuar a correção de ofício”.

No caso paulistano, a legislação é deveras expressa: serão corrigidos os erros de fato e os erros de direito.

Não são apenas as legislações paulistas que autorizam correções de erros em fase de julgamento administrativo. A norma que regulamenta o processo tributário no Sergipe, Decreto n.º 29 803, de 2014, não é diferente:

“Art. 53. Os erros porventura existentes no processo, decorrentes de cálculo ou de capitulação de infração ou multa, devem ser corrigidos pela autoridade julgadora de ofício, ou por sua determinação pelo autuante, sendo o autuado cientificado.
Parágrafo único. Na hipótese de que trata o "caput" deste artigo será reaberto o prazo e concedidos os descontos previstos na legislação tributária”.

O ativismo das autoridades julgadoras, na correção de lançamentos, também é referendado pelo Estado de Goiás, Lei n.º 16.469/2009:

“Art. 38. A sentença e o acórdão, redigidos com simplicidade e clareza, conterão:
I - referência ao número do processo e ao nome do sujeito passivo;
II - relatório com o histórico e fundamento do lançamento e as razões das impugnações, recursos e contraditas;
III - a decisão com os fundamentos de fato e de direito.
§ 1º A sentença de primeira instância e o acórdão devem conter expressamente:
I - as correções de omissões e irregularidades procedidas no lançamento;
II - a alteração da classificação originária do rito processual, no tocante ao número de instâncias;
III - a exclusão e reinclusão de sujeito passivo;
IV - a aplicação de penalidade diversa da proposta pela autoridade lançadora;
V - a aplicação à penalidade das formas privilegiada ou qualificada”.

Há diversas legislações que autorizam, assim, a efetivação das correções por meio das autoridades julgadoras, isto é, reforma, correção e revisão de lançamento através das decisões exaradas em processos administrativos. Aqui está o problema que se pretende resolver: a autoridade administrativa tem a prerrogativa de, em nível de julgamento, revisar um lançamento de ordem tributária?

3.2 – (IM)POSSIBILIDADE DE CORRIGIR ERRO NO LANÇAMENTO ATRAVÉS DE DECISÃO ADMINISTRATIVA

Conforme se vê dos dispositivos legais trazidos a lume, é possível falar, ao menos no campo das previsões normativas estaduais, em correções de erros de fato e de direito em nível de julgamentos administrativos realizadas, por certo, pelas autoridades julgadoras.

No âmbito do processo administrativo paulista/paulistano, via de exemplo, os julgadores das Unidades de Julgamentos de primeira instância ou do Tribunal de Impostos e Taxas (órgãos de segunda instância) podem revisar, rever e/ou corrigir o ato de lançamento efetivado por uma autoridade administrativa.

Exemplificando: imagine-se uma agência que, em nome dos correios, uma franquia, realiza algumas das atividades desenvolvidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – EBCT e que resolve não recolher o ISS por entender que os valores decorrentes dos contratos de franquia não correspondem a serviços e, como tal, não se submetem à tributação. O Município lavra, então, Auto de Infração e aponta que o serviço prestado foi o constante do item 17 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003: “17.08 – Franquia (franchising) ”.

O contribuinte contesta administrativamente a cobrança, alegando que nessa operação de franquia – estabelecida através de contrato híbrido pelo qual se cede à franqueada o direito de usar uma marca – não há serviço. A autoridade julgadora acata a tese e, ato contínuo, corrige e revisa o lançamento. Acredita ter havido erro de direito e indica como correspondente ao serviço um outro item da Lista, o “26.01: Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courrier e congêneres”. O julgador administrativo corrige e revisa o lançamento realizado pela autoridade administrativa designada especificamente para realizar o lançamento tributário.

Está-se diante de erro de direito. Utilizou-se de modelo normativo inservível ao caso e, em sede de julgamento, percebido o equívoco, foi revisado.

Replica-se aqui novamente o problema do presente trabalho: ao julgador é legítimo corrigir o lançamento, alterando-o? Revisando-o?

É certo que, para responder a estes questionamentos, deve-se lembrar das premissas aqui utilizadas: i) o lançamento é ato administrativo realizado por autoridade administrativa especificamente designada para tanto; ii) o lançamento pode ser revisto pela própria autoridade administrativa que o lançou desde que, realizando outro lançamento,

corrigindo o anterior, não esteja fora do prazo; iii) realizado o lançamento pela autoridade administrativa é lícito ao contribuinte, via discussão em nível administrativo, através de processo/procedimento discutir o valor exigido; e, iv) o processo administrativo há de guardar consonância com os mesmos princípios do processo judicial, entre os quais o do devido processo legal.

O lançamento tributário é a aplicação de dispositivos legais ao fato social antes acontecido. Trata-se de fenômeno para subsumir à norma os fatos ocorridos no mundo social. É o processo de transformação dos fatos sociais em fatos jurídicos. Alguns elementos, todavia, não fazem parte do centro, do núcleo, desse processo. São os elementos que se, alterados, não mudarão a aplicação da norma.

Exemplificando: no ato de lançamento é necessário indicar o endereço do contribuinte, o qual, se alterado, não trará implicação para o processo de subsunção da norma ao fato. O mesmo se aplica, por hipótese, ao nome do contribuinte ou ao nome do local onde aconteceu o fato. Tais erros, conhecidos com erros de fato, se alterados, não reduzem ou alteram o processo de subsunção da norma aos fatos.

Por não outro motivo, porque não representam o núcleo do processo de aplicação da norma, poderão passar pelo crivo e alteração da autoridade julgadora porque, a rigor, não alterarão o ato administrativo de lançamento tributário. Desde logo, então, quer-se concluir pela possibilidade de corrigir os erros de fato contidos no lançamento em nível de decisão administrativa. Ademais, em nível de devido processo legal, princípio norteador do processo em nível administrativo, não haverá prejuízo na correção de erro de fato. É que a mudança de algum fato constante do lançamento não alterará em nada o fato jurídico (constituição da obrigação tributária), não alterando, igualmente, a discussão administrativa.

Sobre as correções de erro de direito, a conclusão não é a mesma. Não se pode falar em correção de erro de direito pela autoridade julgadora em âmbito administrativo, em que pesem previsões legais do Município de São Paulo e dos Estados de Goiás, São Paulo e Sergipe.

O primeiro motivo que impede a correção de erro de direito em nível de julgamento administrativo diz respeito às funções de cada um dos agentes. O lançamento está a cargo de autoridade administrativa responsável privativamente por lançar o tributo, isto é, de quem tem a prerrogativa de, nos termos do artigo 142, reconhecer a ocorrência do fato gerador, indicar o valor devido, o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade. O julgador administrativo exerce a função de, mediante impugnação realizada pelo contribuinte, apreciar a legalidade da cobrança. Sua função de julgador não se confunde com a da autoridade administrativa responsável por realizar o lançamento. São atribuições distintas.

Permitir que o lançamento seja revisto pela autoridade julgadora, a despeito da existência de uma autoridade administrativa, é permitir, inclusive, macular o devido processo legal. Importante lembrar que o devido processo legal, princípio que também norteia o processo administrativo, exige independência, impessoalidade e razoabilidade por parte do julgador. Exige mais: que o interesse e os direitos das partes sejam tratados de maneira isonômica.

Não se pode esquecer que, dentro do processo administrativo, há duas partes: Fazenda Pública e contribuinte. A primeira lavra o Auto de Infração, realizando o lançamento, e outro o impugna. No âmbito da Fazenda são designados os elementos que atuarão na condição de julgadores. São, portanto, três partes: Fazenda, contribuinte e julgador. São elementos diferentes.

Exatamente pela necessidade de respeitar o devido processo legal, o julgador administrativo não pode, como ente independente dentro do processo administrativo, exercer ao mesmo tempo a função de julgador e de autoridade administrativa responsável pelo lançamento. O devido processo legal ficaria deveras desrespeitado na hipótese de se permitir que o julgador atue ao mesmo tempo como autoridade responsável por revisar ou refazer o lançamento.

Há ainda outro forte elemento de desrespeito ao devido processo legal na hipótese de se permitir a alteração, em nível de julgamento administrativo, dos elementos de direito constantes do lançamento. Um dos norteadores do devido processo legal é a possibilidade de reformar, nas instâncias superiores de julgamento, as decisões iniciais; e, de outro lado, o

direito de discutir uma demanda desde a primeira instância. Não se pode retirar nenhuma dessas possibilidades, sob pena de supressão de instância. Isto é, não se pode tolher o direito de demandar em quaisquer das possíveis instâncias jurisdicionais.

Acatar a possibilidade de revisão do lançamento para correção de erro de direito quando da decisão administrativa é, em última análise – porque a discussão não se iniciará novamente, continuando da decisão reformadora –, suprimir a instância imediatamente anterior, o que afeta e contraria o devido processo legal.

O legislador tributário procurou privilegiar, ademais, aquilo que se convencionou chamar de princípio de confiança. Isto é, pelo Código é possível falar em alteração do lançamento via impugnação do sujeito passivo. É o que se depreende do artigo 145 do Código Tributário Nacional:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

É igualmente adequado mencionar, todavia, que quando houver modificação de lançamento, por conta de alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade julgadora estas só serão efetivadas quanto a fatos geradores ocorridos em período posterior à sua introdução. É clara a redação do artigo 146 do Código Tributário Nacional:

“Art. 146. 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”.

Bem por isso, pode-se falar em alteração do lançamento via impugnação do sujeito passivo, mas, havendo modificação de critérios jurídicos, os efeitos da alteração de sentido só serão experimentados em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução desses novos critérios. Não haverá, assim, que se falar em correção de erro de direito por parte da autoridade administrativa julgadora sobre um lançamento já efetivado e, nem tampouco, ou mais ainda, pela própria autoridade lançadora.

Assim, basicamente, porque são atos distintos – lançamento e julgamento administrativo –, e em função da necessidade de se respeitar estritamente também em nível administrativo o devido processo legal, não é o caso de se falar na possibilidade de correção de lançamento por via de decisão administrativa.

Nesse sentido – da impossibilidade de corrigir-se erro de direito em lançamento já efetuado, seja pela autoridade administrativa responsável por lançar, seja pela autoridade julgadora –já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

(...)

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no 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".

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: (...)

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011)

Não é só o acórdão do Superior Tribunal e Justiça que desautoriza a revisão de lançamento quando do cometimento de erro de direito. Há súmula de 1986, do antigo Tribunal Federal de Recursos, consignando a impossibilidade da correção de critérios jurídicos do lançamento:

“Súmula 227/TFR. Tributário. Revisão do lançamento. Inadmissibilidade. Mudança no critério jurídico”.

O erro de direito, pois, por ser alteração de critérios jurídicos, quando equivocadamente abordado, não autoriza correção por parte nem da autoridade administrativa e nem tampouco da autoridade julgadora.

Assim, em resumo, de tudo quanto foi aqui abordado é possível falar-se em correções de erros de fato perpetradas pela autoridade que realiza o lançamento e, também, pela própria autoridade julgadora. Trata-se de erros que não afetam o processo de subsunção.

Os erros de direito só serão reformados, havendo alteração de critérios jurídicos, para outros lançamentos, não se podendo falar, consoante artigo 146, na revisão do critério jurídico já aplicado ao lançamento discutido. Como já demonstrado, este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e deve ser observado tanto pela autoridade administrativa responsável por lançar como também pela própria autoridade administrativa de julgamento.

4- CONCLUSÕES

I - O tributo é prestação pecuniária exigida ante a ocorrência de um fato. Sua cobrança, além do fato, depende também de lançamento.

II – O lançamento será efetivado de ofício (privativo ao fisco), por homologação (efetivado pelo contribuinte) e por declaração (quando, após declaração feita pelo contribuinte, o fisco efetiva o lançamento).

III – É o fenômeno pelo qual se faz a subsunção da norma aos acontecimentos sociais; processo de positivação do Direito. No ato de lançamento, além da aplicação legal, há também informações que, embora não se refiram à aplicação da norma, são importantes para identificar o acontecimento fático.

IV – Quando efetivado de ofício, seja por disposição da lei, seja em função da incorreção dos lançamentos por homologação ou declaração, o contribuinte poderá impugnar o lançamento.

V – O lançamento pode ser revisto pela autoridade que o elaborou, desde que se esteja dentro do prazo decadencial e, mais do que isso, não implique em alteração dos parâmetros jurídicos utilizados no lançamento inicial. É dizer: os erros de fato, se revisados, não implicarão em novo lançamento. A revisão dos erros de fato é, portanto, palatável e possível

VI – A impugnação realizada pelo contribuinte inaugura o que denominamos, nesse trabalho, de processo administrativo, no bojo do qual haverá partes opostas,

independentes, que estarão sob o crivo de um julgador administrativo. Haverá o exercício da jurisdição administrativa.

VI – Ao julgador administrativo, sob pena de desrespeitar o devido processo legal, e o princípio da confiança, não será dado o direito de retificar, revisar e/ou reformar o lançamento para corrigir erros de direito.

REFERÊNCIAS

Brasil. **Código Tributário Nacional**. Decreto n.º 5.172/1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 10.07.2015

Brasil. **Constituição Federal**. 05 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm . Acesso em 05.07.2015

Brasil. **Lei Complementar n.º 116/2003**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 17.07.2015

Brasil. **Superior Tribunal de Justiça**. *Recurso-Especial* n. 1.130.545 da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça Desportiva, Brasília, DF, j. 09.08.2010, DJe 22.02.2011. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%281130545%29+e+REPETITIVOS.NOTA.&b=ACOR . Acesso em 09.07.2015

Carvalho, P. B. **Direito Tributário – Linguagem e Método**, 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Estado de Goiás. **Lei n.º 16.469**, de 19 de janeiro de 2009. Regulamenta o processo administrativo fiscal estadual. Disponível em: 5C..%5CCat%5CLeis%5CL_16469.htm. Acesso em 13.07.2015

Estado de São Paulo. **Lei n.º 13.457**, de 19 de março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut. Acesso em 11.07.2015

Estado de Sergipe. **Decreto n.º 29.803**, de 02 de maio de 2014. Regulamenta o processo administrativo fiscal estadual. Disponível em: <http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/03-paf/dec29803.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em 13.07.2015

Município de São Paulo. **Lei n.º 14.107/2005**, de 12 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/lei%2014107a_1389216960.pdf. Acesso em 16.07.2015