



# REVISTA JURÍDICA LEMI

HUGO DE BRITO MACHADO

## Mudança de Critério Jurídico na Revisão do Lançamento Tributário

Monografia publicada  
na REVISTA JURÍDICA LEMI  
Nº 177 — Agosto de 1982



# Mudança de Critério Jurídico na Revisão do Lançamento Tributário

HUGO DE BRITO MACHADO

Juiz Federal no Ceará

*SUMÁRIO: 1 – Introdução. 2 – Natureza da obrigação tributária. 3 – Lançamento e atividade vinculada. 4 – Norma e interpretação. 5 – Erro e modificação de critério jurídico. 6 – Conclusões. 7. Referências Bibliográficas.*

## 1 – Introdução

A revisão do lançamento tributário nem sempre tem sido tratada pela doutrina de forma satisfatória, não obstante a maravilhosa síntese a seu respeito elaborada, já há muito tempo, pelo pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil<sup>1</sup>. Aliás, mesmo a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, cuja influência na jurisprudência parece evidente, não é aceitável por inteiro. Revela-se, sob certo aspecto que adiante será examinado, sem a desejável coerência com o sistema jurídico.

Como adverte, com absoluta propriedade, Paulo de Barros Carvalho, “qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes”<sup>2</sup>. Nessa tomada de posição optamos pela teoria kelseniana, que a nosso ver oferece subsídios valiosos para explicar bem a questão da mudança de critérios jurídicos no lançamento tributário.

Aliás, a teoria kelseniana efetivamente oferece explicação para as mais diversas questões jurídicas. Por outro lado, delimitando o conhecimento do Direito em face de disciplinas com as quais guarda esta estreita conexão, evita um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites a esta impostos pela natureza de seu objeto<sup>3</sup>.

## 2 – Natureza da obrigação tributária.

A doutrina jurídica tem classificado a obrigação tributária como obrigação *ex lege*, isto é, obrigação para cujo surgimento não concorra a vontade do obrigado. No magistério de Geraldo Ataliba, “a obrigação tributária – nisto concordam gregos e troianos – é uma obrigação *‘ex lege’*, que se opõe diametralmente às obrigações *ex voluntate*”<sup>4</sup>.

É certo que essa classificação das obrigações, não obstante geralmente adotada pelos doutrinadores, tem sido alvo de críticas bem fundamentadas, por parte de juristas os mais ilustres, como, por exemplo, o Ministro José Carlos Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>. Inoportuno enfrentar, aqui, a questão. Parece-nos, todavia, inegável a distinção entre: (a) obrigações fundadas em normas secundárias elaboradas pelos indivíduos — os contratos — e, (b) obrigações fundadas em normas de cuja elaboração não participa a vontade do obrigado. Inegável, outrossim, que a obrigação de pagar tributo resulta de norma em cuja elaboração não participa o obrigado<sup>6</sup>. Por isto mesmo a prova do erro, como vício da vontade, é desnecessária na restituição do tributo pago indevidamente. Já ensinava Rubens Gomes de Sousa, invocando a jurisprudência, que “o fundamento do pedido de restituição de tributos indevidos não é o erro no pagamento, mas a falta de causa jurídica para a sua cobrança”<sup>7</sup>.

Acrescente-se a isto que o tributo há de ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (CTN, art. 3º), porquanto “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”. (CTN, art. 142, parágrafo único).

É certo que a vinculação não pode ser absoluta. Não podendo o legislador fugir ao uso de conceitos plurissignificativos, haverá sempre para a Administração Tributária certa margem de discricionariedade, como observa com acuidade Celso Antônio Bandeira de Mello, invocando lição de Afonso Rodrigues Queiró<sup>8</sup>. A distinção entre atos vinculados e atos discricionários não pode ser colocada em termos absolutos. É estabelecida em face do grau de presença dos elementos *vinculação* e *discricionariedade*. Isto tem sido reconhecido por tributaristas ilustres, como Souto Maior Borges, o qual admite que essa conclusão subtrai à tradicional distinção muito de sua funcionalidade teórica, de sua precisão científica<sup>9</sup>.

### 3 — Lançamento e atividade vinculada.

Reconhecida a impossibilidade de vinculação absoluta, coloca-se a questão de saber o que significa definir-se o tributo como prestação pecuniária cobrada mediante *atividade administrativa plenamente vinculada* (CTN art. 3º), e dizer-se que *a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória* (CTN art. 142, parágrafo único).

Destaque-se, em primeiro lugar, com Souto Maior Borges, que “a vinculação do lançamento a critérios legais é também no sentido de sua obrigatoriedade. A obrigatoriedade do lançamento corresponde portanto a um componente da vinculação do ato”<sup>10</sup>.

A questão de saber o significado e o alcance das normas do Código Tributário Nacional, segundo as quais o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, tem de ser examinada à luz do princípio da legalidade, perquirindo-se, para tanto, se tal princípio envolve, ou não, o denominado princípio da tipicidade. Em outras palavras, a questão que se coloca é a de saber se é válida, em face do princípio da legalidade estereotipado nos artigos 19, I, e 153, § 29, da Constituição Federal, a utilização, pelo legislador, de cláusulas gerais, de conceitos vagos, na descrição da hipótese de incidência tributária.

Alberto Xavier, depois de examinar diversas correntes da doutrina alemã, lembra que “de lá já muito tempo, a doutrina do Direito Penal soergueu toda uma construção jurídica da tipicidade assente na idéia de legalidade: “*nullum crimen sine lege*” é brocardo que na sua singeleza condensa sinteticamente a conexão dos aludidos princípios. Também no Direito Administrativo — e ver-se-á que menos justificadamente — se tem procurado ligar a regra da legalidade da Administração com a da tipicidade, ora fazendo da primeira espécie da segunda, ora transformando esta em corolário daquela. Mérito é, pois, da corrente representada por Wacke, Tipke, Kruse e Lademann, o ter expresso idéia semelhante

*no âmbito do Direito Tributário: pois também aqui legalidade e tipicidade andam de mãos dadas*<sup>12</sup>. Entretanto, aponta como uma das falhas dessa doutrina “a de não haver respondido ao problema de saber se o imperativo da legalidade arrasta necessariamente consigo o da tipicidade e, caso negativo, em que hipóteses e com que fundamento tal se verifica e ainda qual a posição específica do Direito Tributário neste domínio”<sup>12</sup>.

Parece-nos evidente que o princípio da legalidade restará seriamente comprometido na medida em que o legislador utilizar conceitos vagos, cláusulas gerais, na descrição das hipóteses de incidência tributária. Entretanto, considerando que o legislador não se pode furtar ao uso de palavras plurissignificativas, de conceitos nem sempre dotados de absoluta objetividade, como já foi dito neste estudo, é da maior importância que se esclareça o significado de *atividade plenamente vinculada*, no Código Tributário Nacional.

A nosso ver, a referida expressão quer significar que a autoridade administrativa, diante de conceitos vagos utilizados pelo legislador, há de fixar o significado destes normativamente, vale dizer, elaborando norma geral que se encarte na moldura fixada pelo conceito vago. Fixará, normativamente, a sua interpretação, de sorte a evitar que em cada caso aquele conceito vago utilizado pelo legislador seja tomado com diverso significado.

É certo que a norma geral, elaborada pela autoridade da Administração Tributária, dentro da moldura fixada pela lei, também poderá conter conceitos vagos. Não é menos certo, porém, que essa vaguidade será reduzida pelas normas de categoria inferior, a serem elaboradas para esse fim.

#### 4 – Norma e interpretação.

Diante do que aqui já foi dito é fácil compreender porque a interpretação científica da norma jurídica não pode oferecer mais que uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação. Como ensina Kelsen, “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correcta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto do órgão aplicador do Direito – no acto do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral”<sup>13</sup>. E adiante: “A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação “correcta”. Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximadamente”<sup>14</sup>.

Essa posição da doutrina jurídica, segundo a qual é possível mais de uma interpretação correcta de uma norma, tem acolhida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, o verbete nº 400 da Súmula da jurisprudência predominante daquela Corte Suprema estabelece: “Decisão que deu razoável interpretação à lei, ainda que não seja a melhor, não autoriza recurso extraordinário pela letra “a” do art. 101, III, da C.F.”.

Considera-se razoável a interpretação quando se situa esta dentro do quadro ou moldura cujo delineamento decorre do conhecimento da norma. Como errada somente há de ser tida quando situar-se fora desse quadro ou moldura.

Há quem sustente não haver diferença essencial entre erro *de fato* e erro *de direito*, ensejando qualquer deles a revisão do lançamento tributário, porque o C.T.N. assim o determina<sup>15</sup>. Todavia, como informa Aliomar Baleeiro, “*a matéria é controvertida e manifesta-se em sentido oposto a doutrina fora e dentro do Brasil*”<sup>16</sup>. A jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, ainda não superou a controvérsia<sup>17</sup>. Divergindo de tributaristas ilustres sustentamos a revisibilidade do lançamento em face de erro, quer *de fato*, quer *de direito*. “*O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto*”<sup>18</sup>.

Não se pode admitir que a obrigação tributária tenha outra origem que não seja a incidência da lei, vale dizer, a concretização da hipótese na mesma prevista. Daí haver decidido, com indiscutível acerto, o Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra de um de seus mais cultos integrantes, o Ministro Carlos Mário Velloso: “*O direito de retificar a declaração (CTN, artigo 147, § 1º, R.I.R./1975, Decreto nº 76.186/75, art. 405), não se confunde com o de restituição do imposto pago indevidamente (C.T.N., art. 165), mesmo porque a preclusão que decorre do artigo 147, § 1º CTN, ou art. 405 do RIR/1975, é puramente do direito de pedir a restituição da declaração, e não enseja interpretação no sentido de que o débito tributário lançado e notificado deve prevalecer, por isso que o lançamento tem caráter declaratório e a obrigação tributária emerge da incidência da lei material (C.F., artigos 19, I, e 153, § 29)*”. (AC nº 58.079-RS, DJ de 22.4.82 e Boletim do TFR, nº 36 pág. 15).

Parece-nos indiscutível que o erro de direito enseja a revisão do lançamento, não obstante o maior respeito que temos pelos mestres que se têm pronunciado em sentido contrário. Já tivemos oportunidade de examinar os argumentos desenvolvidos por Gilberto de Ulhoa Canto sobre o tema e concluímos que os mesmos são brilhantes, mas infundados<sup>19</sup>.

Infelizmente não tem sido em geral observada, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, a distinção que há entre *erro de direito e modificação de critério jurídico*. E essa distinção é relevante. ~~\_\_\_\_\_~~

~~\_\_\_\_\_~~. Para os que admitem o erro de direito como fundamento da revisão do lançamento, a distinção é vital para que se compreenda o sentido e o alcance do art. 146 do CTN. E mesmo para os que não admitem o erro de direito como fundamento da revisão e equiparam, assim, o erro de direito à modificação de critérios jurídicos, a distinção tem relevo porque, enquanto o erro de direito apenas não autorizaria a revisão do lançamento, a modificação de critério jurídico, além de também não autorizar tal revisão, <sup>50º</sup> pode ser considerada na própria feitura de lançamento (originário) relativo a fato gerador ocorrido depois da modificação, sendo o mesmo o sujeito passivo da obrigação tributária.

Rubens Gomes de Sousa, embora afirme que o erro de direito não se presta como fundamento para a revisão do lançamento, distingue nitidamente o erro de direito da modificação de critério jurídico, ensinando: “*Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo*”<sup>20</sup>.

*Para fixar a distinção entre o erro de direito e a modificação de critério jurídico*

de se há de buscar subsídio na Teoria Pura do Direito. Foi o que fizemos, para concluir: "O 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 interpretações 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 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 mais elevado"<sup>21</sup>.

Em outras palavras, a primeira das hipóteses acima indicadas, de modificação de critério jurídico, liga-se a questão de interpretação. A segunda, que muito mais facilmente se distingue da questão relativa ao erro de direito pertine a situações nas quais a lei admite que a autoridade administrativa adote, na efetivação do lançamento, uma entre várias alternativas que expressamente indica. É o que se verifica, por exemplo, nos casos de arbitramento do lucro de pessoas jurídicas para os fins do imposto de renda.

## 6 - Conclusões

Tendo em vista o que terminamos de expor, são indúvidas as seguintes conclusões:

1a) - O erro de direito não se confunde com a mudança de critério jurídico.

2a) - Em face de erro, quer de fato, quer de direito a autoridade administrativa pode, ou melhor, deve proceder a revisão do lançamento tributário.

3a) - A mudança de critério jurídico, pelo contrário, não autoriza a revisão do lançamento.

4a) - Além disto, a autoridade administrativa não pode mudar os critérios jurídicos do lançamento, em relação ao mesmo sujeito passivo, ao lançar tributo cujo fato gerador consumou-se antes da mudança.

5a) - Ou, em outras palavras, a mudança de critério jurídico só produz efeitos, para um mesmo sujeito passivo, em relação a fatos geradores que vierem a ocorrer. Não relativamente aos já consumados, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento.

# Não deixe de pedir esses livros.

## PUBLICAÇÕES JURÍDICAS

- A ECONOMIA E O ECONOMÊS
  - A COAÇÃO IRRESISTÍVEL NO DIREITO PENAL BRASILEIRO
  - IDÉIAS E VULTOS DO DIREITO
  - HOMENAGEM A ANÍBAL BRUNO
  - INSTITUIÇÕES REPUBLICANAS MINEIRAS
  - O JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE
  - PRÁTICA DA LEI DO DIVÓRCIO
  - NOÇÕES DE CRIMINOLOGIA
  - ORGANIZAÇÃO MUNICIPAL COMPARADA (2 Volumes Encadernados)
  - REFLEXÕES JURÍDICAS
  - MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO
  - O DIREITO DE SER FELIZ
  - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
  - TABELA DE PREÇOS DE SERVIÇOS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
  - TRANSFERÊNCIA ESCOLAR – 1º GRAU
- ### SÉRIE LEIS DO BRASIL
- CONSTITUIÇÃO DO BRASIL (Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969)
  - ESTATUTO DO MAGISTÉRIO – SÃO PAULO (Lei Complementar nº 201, de 09 de novembro de 1978)
  - LEI ORGÂNICA DA MAGISTRATURA NACIONAL (Lei Complementar nº 035, de 14 de março de 1979)
  - REFORMA DO ENSINO (Lei nº 5.692, de 11 de agosto de 1971)
  - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973)
  - ESTATUTO DO MAGISTÉRIO – MINAS GERAIS (Lei nº 6.277, de 27 de dezembro de 1973)
  - REGISTROS PÚBLICOS (Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973)
  - LEI DE USO E OCUPAÇÃO DO SOLO – BELO HORIZONTE (Lei nº 2.662, de 29 de novembro de 1976)
  - LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)
  - LEI DO DIVÓRCIO (Lei nº 6.515, de 26 de dezembro de 1977)
  - ESTATUTO DOS FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (Lei nº 8.989, de 29 de outubro de 1979)
  - DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL METROPOLITANO DE SÃO PAULO (Lei nº 1.817, de 27 de outubro de 1978 – Decreto nº 13.095, de 05 de janeiro de 1979)
  - REGIMENTO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS DE MINAS GERAIS (Lei nº 7.399, de 01 de dezembro de 1978)
  - TABELA DE CUSTAS E EMOLUMENTOS – ATUALIZADA (Lei nº 7.399, de 01 de dezembro de 1978)
  - NOVA LEI DO INQUILINATO (Lei nº 6.649, de 16 de maio de 1979)
  - ORGANIZAÇÃO E DIVISÃO JUDICIÁRIA DE MINAS GERAIS – ATUALIZADA (Lei nº 7.655, de 21 de dezembro de 1979)
  - DESAPROPRIAÇÃO (Decreto-lei nº 3.365/41)
  - REFORMA ADMINISTRATIVA (Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967)
  - CUSTAS E EMOLUMENTOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS – SÃO PAULO (Decreto nº 12.369, de 02 de outubro de 1978)
  - TABELA DE PREÇOS DE SERVIÇOS – SÃO PAULO (Decreto nº 15.599, de 27 de dezembro de 1978)
  - ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA DE MINAS GERAIS (Resolução nº 61, de 08 de dezembro de 1975)

EDITORA LEMI S.A.



Av. Nossa Senhora de Fátima, 1945 Tel. PABX 201.8044  
Caixa Postal 1890 – (30.000) Belo Horizonte – MG.

7. Referências bibliográficas.

1. RUBENS GOMES DE SOUSA, Compêndio de Legislação Tributária, 4a. ed., Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, pags. 82/83.
2. PAULO DE BARROS CARVALHO, Teoria da Norma Tributária, 2a. ed., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981. pag. 19.
3. HANS KELSEN, Teoria Pura do Direito, tradução de João Batista Machado, 3a. ed., Armênio Amado, Coimbra, 1974, pag. 18.
4. GERALDO ATALIBA, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, vol. 2, pag. 191.

5. Palestra proferida no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, em setembro de 1981.
6. HANS KELSEN, Teoria General del Derecho y del Estado, tradução de Eduardo Garcia Máñez, UNAM, México, 1969, pags. 243/244.
7. RUBENS GOMES DE SOUSA, Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, pag. 94.
8. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, Elementos de Direito Administrativo, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980.
9. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Lançamento Tributário, Forense, Rio de Janeiro, 1981, pags. 184/185.
10. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Obra cit., pag. 189.
11. ALBERTO XAVIER, Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, pags. 65/66.
12. ALBERTO XAVIER, Obra cit., pag. 67.
13. HANS KELSEN, Teoria Pura do Direito, tradução de João Batista Machado, Arménio Amado, Coimbra, 1974, pag. 467.
14. HANS KELSEN, Obra cit., pags. 472/473.
15. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Obra cit., pags. 305/319;  
ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, 9a. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1977, pag. 468.
16. ALIOMAR BALEEIRO, Obra cit., pag. 468.

17. ALIOMAR BALEEIRO, *Obra cit.*, pag. 464.
18. HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 2a. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, pag. 91.
19. *Enciclopédia Saraiva do Direito*, Vol. 48, verbete "Lançamento Tributário II", pags. 33/38.
20. RUBENS GOMES DE SOUSA, *Obra cit.*, pag. 83.
21. HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, *cit.*, pag. 91.