

# Mudança de Critério Jurídico na Revisão do Lançamento Tributário

Hugo de Brito Machado

Prof. da Faculdade de Direito da UFC.

## 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. (1) 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."* (2) 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. (3)

## 2. NATUREZA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A doutrina jurídica tem classificado a obrigação tributária como obrigação *ex lege*, isto é, obrigação para cujo surgimento não concorre 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.*" (4)

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. (5) 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. (6) 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.*" (7)

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. (8) A distinção entre atos vinculados e atos discionários 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. (9)

### 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."* (10)

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 há 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."* (11) 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."* (12)

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 plurisignificativas, 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 vagüidade 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."* (13) 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." (14)

Essa posição da doutrina jurídica, segundo a qual é possível mais de uma interpretação correta 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.

## 5. ERRO E MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

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. (15) Todavia, como informa Aliomar Baleeiro, "*a matéria é controvertida e manifesta-se em sentido oposto a doutrina fora e dentro do Brasil.*" (16) A jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, ainda não superou a controvérsia. (17) 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.*" (18)

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 por-*

que a preclusão que decorre do artigo 147, § 1º, CTN, ou art. 405 do RIR/1.975, é puramente do direito de pedir a retificação 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 tenho 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. (19)

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 do critério jurídico, além de também não autorizar tal revisão, só 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.*" (20)

Para fixar a distinção entre o *erro de direito* e a *modificação de critério jurídico* se há de buscar subsídio na Teoria Pura do Direito. Foi o que fizemos, para concluir: "*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 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.” (21)*

Em outras palavras, a primeira das hipóteses acima indicadas, de modificação de critério jurídico, liga-se à 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.

Finalmente registramos, com satisfação, que o entendimento por nós adotado vem sendo acolhido pelo Colendo Tribunal Federal de Recursos, em acórdãos da lavra de um de seus mais ilustres integrantes, o eminente Ministro Carlos Mário Velloso, acompanhado, neste ponto, pelos demais integrantes da Egrégia 4ª Turma daquele Tribunal, os eminentes Ministros Armando Rolemberg, Romildo Bueno de Souza e Antônio de Pádua Ribeiro. (22)

## 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.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964. p. 82-3.
2. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1981. p. 19.
3. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3. ed. Trad. de João Batista Machado. Coimbra, Arménio Amado, 1974. p. 18.
4. ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978. v. 2 p. 191.
5. PALESTRA proferida no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, set. 1981.
6. KELSEN, Hans. **Teoria general del derecho y del estado**. Trad. de Eduardo García Máñez, México, UNAM, 1969. p. 243-4.
7. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964. p. 94.
8. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1980.
9. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p. 184-5.
10. ————. — p. 189.
11. XAVIER, Alberto. **Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 65-6.
12. ————. — p. 67.
13. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. de João Batista Machado, Arménio Amado. Coimbra, 1974. p. 467.
14. ————. — p. 472-3.
15. BORGES, José Souto Maior. Op. cit., p. 305-19.
16. BALEEIRO, Allomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977. p. 468.

16. BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 468.
17. ——— . — p. 464.
18. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p. 91.
19. ENCICLOPÉDIA Saraiva do Direito; verbete "Lançamento Tributário II" v. 48, p. 33-38.
20. SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 83.
21. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**, cit. p. 91.
22. AMS n.º 82,082 = CE. e AC n.º 78.342-AM (DJ de 12.08.83, p. 11.789).