

RESUMO

As consequências do vício formal e do erro de fato sobre a validade do lançamento tributário é o tema que contorna este artigo. O principal objetivo é analisar, nas hipóteses de nulidade, a possibilidade de o lançamento ser refeito no âmbito da legislação paulista. Para alcançar este propósito, será necessário compulsar as hipóteses de nulidade do lançamento expressas na lei, tendo em mente que o vício formal e o erro de fato são institutos de especial relevância e que não têm significado legalmente estabelecido, merecendo, assim, abordagem distinta, a fim de se obter os limites de seu conteúdo. Ao final, pretende-se estabelecer o momento em que a nulidade do lançamento pode ou deve ser reconhecida, a possibilidade de ser refeito nestes casos e o respectivo prazo para a realização de tal ato.

Palavras-chave: Processo tributário. Lançamento. Nulidade. Vício formal. Erro de fato.

ABSTRACT

The consequences of the procedural error and the factual error over the validity of the tax assessment are the theme encompassed by this article. The main objective is analyzing the possibility of redoing the assessment in the scope of the legislation in São Paulo, concerning the nullity hypothesis. In order to accomplish that, it will be necessary to examine the nullity hypothesis of the assessments expressed by the law, keeping in mind that the procedural error and the factual error are institutes of special relevance which are not legally foreseen, therefore, deserving a distinct approach to reach the limits of their content. At last, it intends to establish the moment in which the nullity of the assessment may or must be acknowledge, the possibility of redoing it under these circumstances and the respective time limit for performing such act.

Keywords: Tax procedure. Assessment. Nullity. Procedural error. Factual error.

Introdução

Os vícios do lançamento tributário são mencionados nos seguintes artigos das normas tributárias: no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10, 11, 12, 13, 14 e 15 da Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário no âmbito do Estado de São Paulo.

As normas apontadas tratam da possibilidade de se refazer o ato administrativo viciado. Mas, mesmo não evidenciando de forma explícita as causas de nulidade do lançamento, suas disciplinas, ainda que mediante interpretação a *contrario sensu*, revelam algumas hipóteses de sua ocorrência e respectivas consequências.

Com efeito, duas dessas hipóteses merecem destaque: o vício formal e o erro de fato. A primeira hipótese, prevista no artigo 173, inciso II, do CTN, quando comprovada, permite a constituição de novo lançamento, respeitado o prazo de cinco anos, a contar da data da decisão que declarou a sua nulidade. Esse permissivo legal implica, vale dizer, um verdadeiro benefício em prol da Fazenda Pública na medida em que, mesmo na hipótese de ser a protagonista da nulidade, ser-lhe-á concedido novo prazo decadencial para refazer o lançamento e novamente constituir o crédito tributário. No que tange à segunda hipótese, a mencionada Lei nº 13.457/2009, na subseção que trata das nulidades, em seu artigo 13, explicita que o erro de fato é pressuposto de correção do lançamento na fase de julgamento administrativo, sem qualquer menção ao prazo decadencial para a realização de tal ato.

Ao dispor sobre circunstâncias em que o erro de fato não enseja a nulidade do lançamento, a norma sugere, por via transversa, que em outras situações tal vício acarretaria a nulidade.

Com base no raciocínio a *contrario sensu*, é possível extrair alguns exemplos de situações que implicam a nulidade do

lançamento, quer dizer: da análise da estrutura e do conteúdo da norma se retira o seu sentido não explícito.

Acrescente-se que tanto o artigo 13 da Lei nº 13.457/2009 quanto o artigo 173, inciso II, do CTN trazem em seu bojo expressões que não são precisas – erro de fato e vício formal – e isto, evidentemente, dificulta a aplicação da norma.

Dessa constatação, infere-se, portanto, a importância do presente estudo, cuja pretensão é aclarar a questão da nulidade do lançamento, lançando mão de “esquemas seguros e precisos para captar o arcabouço da mensagem normativa”¹.

1. Nulidade

1.1. Consequências da nulidade do lançamento

A nulidade (*lato sensu*) é tratada em todas as áreas do direito. Em termos gerais, a nulidade é a qualidade da norma ou do ato jurídico que possui vício grave, suscetível de atingir seus requisitos fundamentais e, por isso mesmo, considerada desprovida de validade.

A doutrina aponta duas categorias de nulidade: nulidade absoluta e nulidade relativa. A **nulidade absoluta**, ou simplesmente nulidade (*strito sensu*), relaciona-se a vícios mais graves que, em geral, são de ordem pública. Esta espécie de nulidade, quando sobressai, impede que o ato jurídico produza qualquer efeito, desde a sua formação (*ex tunc*). A **nulidade relativa**, ou anulabilidade, é tangenciada por vícios de menor gravidade, o que permite que os efeitos produzidos desde a formação do ato jurídico até a sua anulação sejam mantidos (*ex nunc*).

O CTN – diploma que possui status de lei complementar –, ao se referir ao prazo para a constituição do crédito tributário, a despeito do entendimento de parte da doutrina no sentido de que não existe nulidade relativa no direito administrativo, área que abrange o direito tributário², dispõe que o vício formal no lançamento enseja a sua **anulação**, podendo ser

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.

² HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento*. 2. ed., revista e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 85.

refeito no prazo estabelecido pela mesma norma (cinco anos a partir da decisão definitiva que houver anulado o ato).

A Lei nº 13.457/2009, por seu turno, ao tratar da revisão do lançamento no curso do processo administrativo, vale-se da expressão **nulidade**. Em um primeiro momento, não se sabe se referida expressão alude à nulidade *lato sensu* (nela englobadas as nulidades *strito sensu* e relativa), à nulidade *strito sensu* ou à nulidade relativa.

Para o escopo deste trabalho, tal classificação é irrelevante na medida em que objetiva apenas estabelecer as consequências de cada vício. A norma tributária, no entanto, já estabelece tais consequências, sendo dispensável que os vícios aqui tratados se subsumam aos diferentes tipos de nulidade.

Neste sentido, como observou Estevão Horvath³, no ato do lançamento, os vícios podem acarretar somente duas consequências: a sua alteração ou a sua completa anulação.

A norma dispõe que um lançamento eivado de nulidade, qualquer que seja o vício, poderá ser corrigido/alterado **até a apresentação da defesa** pelo autuante. Neste caso, deve haver nova notificação e devolução do prazo para que o autuado se manifeste, conforme preceitua o artigo 12 da Lei nº 13.457/2009.

Após a apresentação da defesa, apenas as hipóteses previstas em referida lei poderão ser supridas no curso do processo administrativo, entre elas o erro de fato e o erro de capitulação da infração ou da penalidade. Neste caso, caberá à autoridade administrativa efetuar novamente o lançamento **provisório** (diga-se, correção do auto de infração) sem tal vício.

A essa situação não se aplica o prazo decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN, isto é, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado. Isso porque o parágrafo único do artigo 149, do CTN, que dispõe que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda, refere-se tão somente às hipóteses aludidas em tal artigo.

As hipóteses delineadas na Lei nº 13.457/2009, a revisão do lançamento é possível no curso do processo administrativo, quer dizer, entre a realização do lançamento **provisório** e o **definitivo**. Portanto, alude à revisão do lançamento **provisório**.

Observa-se que a contagem do prazo decadencial do artigo 173, inciso I, não recomeça com o reconhecimento da nulidade. Ao contrário, mantém-se ininterrupto, valendo-se do curso do prazo já iniciado anteriormente, ou seja, não se despreza o tempo anteriormente decorrido. Em outras palavras, o novo lançamento deve ser realizado dentro do mesmo lapso temporal decadencial em que foi realizado o primeiro, considerado nulo.

Já a revisão do lançamento provisório, realizada até a fase de julgamento do processo administrativo, não se sujeita a qualquer prazo decadencial, visto que este já se esgotou com a notificação do sujeito passivo. Durante curso do processo administrativo, não correm prazo de decadência ou de prescrição⁴. Não havendo prazo em curso, não se pode falar em reinício ou interrupção na contagem do mesmo, de onde se extrai que a revisão do lançamento **provisório**, qual seja, aquela autorizada pela Lei nº 13.457/2009, não se sujeita a qualquer tipo de prazo decadencial, desde que o limite temporal seja o julgamento do processo administrativo.

Portanto, a revisão do lançamento se sujeita a três regras distintas: a) a revisão do lançamento nas hipóteses do artigo 149, do CTN, implica em que o ato seja refeito, quer dizer, que outro lançamento seja produzido em seu lugar, **dentro**, porém, do **prazo** do artigo

³ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolancamento"*, p. 88.

⁴ "O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por

estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174)." (RE 95365/MG, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator: Min. DÉCIO MIRANDA, Julgamento: 13/11/1981, Segunda Turma, DJ 04-12-1981, PP-12322, EMENT VOL-01237-03, PP-00818, RTJ VOL-00100-03 PP-00945)

173, inciso I, do CTN, isto é **cinco anos** a contar do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) na existência de vício formal, o prazo decadencial **recomeçará a contar** do trânsito em julgado da decisão que assim o declarar, isto é, a autoridade tributante passa a ter novamente cinco anos para a constituição do lançamento; c) nas hipóteses de revisão do lançamento provisório, previstas na Lei 13.457/2009, sobretudo os erros de fato ou de capitulação da infração ou da penalidade, a lei **não** estabelece **prazo temporal** para a correção ser feita, desde que ocorra até a fase de julgamento administrativo do auto de infração.

Daí resulta a importância de estabelecer quais são os casos de nulidade do lançamento, eis que, em não se tratando de vício formal, erro de fato ou erro de capitulação da infração ou da penalidade, o prazo decadencial pode esgotar-se no curso do próprio processo administrativo. Esgotado esse único prazo decadencial de cinco anos, será impossível a constituição de novo lançamento com fulcro no mesmo fato gerador que deu ensejo àquele anulado.

1.2. Hipóteses expressas de vícios no lançamento

Das disciplinas da Lei nº 13.457/2009 e dos artigos 145, 149 e 173, inciso II, do CTN, extrai-se de plano o seguinte:

a) **nenhum vício** acarreta nulidade do lançamento se corrigido até a apresentação da defesa administrativa (artigo 12 da Lei nº 13.457/2009);

b) **a redução do débito fiscal**, decorrente de prova produzida nos autos, não acarreta nulidade do lançamento (artigo 13, §2º da Lei nº 13.457/2009);

c) **o vício formal** acarreta nulidade do lançamento (artigo 173, inciso II, do CTN);

d) as incorreções ou omissões do auto de infração que não permitem a determinação, com segurança, da natureza da infração e da pessoa do infrator, acarretam a nulidade do lançamento (artigo 11 da Lei nº 13.457/2009);

e) os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade no lançamento não corrigidos na fase de julgamento acarretam a nulidade do lançamento (*caput* do artigo 13 da Lei nº 13.457/2009);

f) irregularidades que causem prejuízo à defesa, não passíveis de serem supridas ou retificadas, acarretam a nulidade do ato (artigo 14, §1º, da Lei nº 13.457/2009).

Essas hipóteses são, pois, as situações às quais a própria lei impõe a consequência da nulidade, obtidas, alguns casos, mediante raciocínio a *contrario sensu* dos textos normativos.

Tal raciocínio, porém, não é suficiente para qualificar o conteúdo do §1º do artigo 14, valendo repetir a sua disciplina: “irregularidades que causam prejuízo à defesa e que não passíveis de serem supridas ou retificadas” (item “f”).

A irregularidade revela pequenos e insignificantes vícios, de forma que a própria Administração poderá retificá-la, sem que seja necessário o estabelecimento de contraditório⁵. Isso porque a irregularidade é uma incorreção formal que não interfere na eficácia do ato; seria “uma irrelevância reconhecível”, que não causa prejuízo para as partes envolvidas⁶.

As irregularidades mencionadas no dispositivo citado tornam os atos nulos, porque, à luz dos princípios constitucionais processuais, qualquer violação ao contraditório e à ampla defesa enseja **nulidade**. Portanto, as denominadas **irregularidades** mencionadas em tal norma são, na verdade, vícios essenciais.

Portanto, para melhor entender o sentido do artigo 14 e seus parágrafos, é necessário substituir a palavra “irregularidades” por “vícios”.

No que tange ao vício formal e às incorreções ou omissões do auto de infração, a redação da lei, aludida nas hipóteses constantes dos itens “c” e “d” retro, também parece não conter a melhor técnica legislativa, já que confunde auto de infração com lançamento.

O auto de infração, ato distinto do lançamento, tem como finalidade a aplicação de

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 497.

⁶ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2. ed., atualizada de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 345.

multa punitiva em razão do cometimento de infração pelo autuado. Isso em nada se relaciona com a figura do tributo, objeto do lançamento⁷, muito embora ambos os atos possam estar no mesmo suporte físico, que é o auto de infração. Mas não é apenas a lei ordinária que comete o equívoco, o próprio CTN, no artigo 142, coloca-os dentro da rubrica “lançamento”. Por essa razão, neste estudo, as referências ao termo “lançamento”, sobretudo o provisório, abrangem também o auto de infração e vice-versa.

Pois bem, as situações aludidas nos itens estabelecidos acima, como dito, emanam de raciocínio interpretativo sobre a redação das normas que disciplinam as regras destinadas a apontar as causas de alteração/correção do auto de infração/lançamento. Portanto, as situações que possibilitam a correção do vício do lançamento na fase de julgamento do processo são taxativas⁸ na medida em que tal ato pode ser utilizado contra os interesses do administrado⁹.

Já as hipóteses de nulidade não se esgotam em tais dispositivos, sendo apenas exemplificativas.

Comprovando tal afirmação, tem-se que o direito tributário é um ramo do direito público. Assim, as regras aplicadas a este àquele se comunicam¹⁰. Sendo o lançamento um ato administrativo por natureza, deve sujeitar-se às regras do direito administrativo, que prevê outros inúmeros exemplos de nulidade de atos emanados do Poder Público.

Nessa linha, também se reconhecem semelhanças entre o processo administrativo e o processo judicial¹¹, de sorte que não se pode afastar do primeiro os princípios, nem as outras normas gerais pertencentes ao direito processual civil.

Portanto, alguns casos de nulidade tratados tanto pelo direito administrativo como pelo direito processual civil são estendíveis ao processo administrativo tributário, sobretudo ao lançamento. Não há, assim, taxatividade quanto às possibilidades de nulidade do lançamento.

1.3. Hipóteses de nulidade de lançamento sem conceito definido na legislação tributária

Neste ponto do estudo, é necessário delimitar o sentido de expressões e termos indefinidos contidos em algumas hipóteses de nulidade de lançamento, sobretudo em razão de erro de fato e de vício formal.

1.3.1 Vício formal

O vício formal, regra geral, é contraposto ao vício material. Ambos são estudados em todas as áreas do direito.

Em geral, o erro material se relaciona ao direito material/substancial, já o erro formal tem a ver com o procedimento ou com o direito processual/adjetivo.

No direito civil, o erro material decorre da falsa percepção da realidade. O erro formal se

⁷ MELO, Fábio Soares de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 101. Sérgio André Rocha destaca, entretanto, que ambos estão diante de uma atividade de lançamento, mas de naturezas diferentes (lançamento de tributo ou lançamento de sanção). (*Processo administrativo fiscal – controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010. p. 322).

⁸ Taxatividade a qual o Poder Judiciário não está submetido. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2. p. 330.

⁹ Hugo de Brito Machado defende que a revisão pode ocorrer em qualquer tipo de lançamento, até mesmo o lançamento por homologação. Neste caso, a autoridade discorda do valor declarado pelo contribuinte, efetuando, assim, uma revisão de ofício do lançamento por homologação. (*Curso de direito tributário*. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros,

2012. p. 187). Deonísio Koch discorda deste entendimento, em razão da redação dos artigos 142 e 149. (*Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 268).

¹⁰ MELO, Fábio Soares de. *Processo administrativo tributário*, p. 47.

¹¹ Em sentido contrário, Marçal Justen Filho acredita na impossibilidade de se identificar o “processo judicial” com o “procedimento administrativo”. Não teriam a mesma natureza, pois no caso do último, o julgador não possuiria um interesse dissociado do interesse de uma das partes. Assim, não teriam como ser utilizados os princípios constitucionais do processo propriamente dito, mas apenas princípios procedimentais. No entanto, defende a aplicação do regime jurídico da atividade administrativa. (Considerações sobre o processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 33, jun. 1998. p. 108-132).

relaciona ao desrespeito das formalidades essenciais do negócio jurídico.

No processo civil, o erro material é aquele que pode ser percebido de imediato, sem a necessidade de maior exame, por exemplo, um equívoco na grafia de palavras¹². Esse tipo de erro, quando ocorre na sentença ou no cálculo, pode ser corrigido pelo julgador, mesmo após o trânsito em julgado da decisão, consoante o artigo 463, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC). O erro formal, por sua vez, não é pontualmente definido, mas pode ser relativizado. O ato que contenha erro formal será reputado como válido, desde que preenchida a sua finalidade essencial, conforme artigo 154 do CPC.

No direito constitucional, o vício formal observado em uma lei pode ser caracterizado pelo descumprimento do modo como foi elaborada, por exemplo, um defeito de iniciativa. Por outro lado, a inconstitucionalidade material ou substancial representa a desconformidade da lei em relação à matéria, isto é, há desrespeito ao conteúdo das normas constitucionais.

Pelos exemplos expostos, observa-se que não há entendimento pacífico quanto ao conteúdo do erro material, mas o erro formal sempre se relaciona à forma do ato ou ao procedimento.

Em suma, o erro formal no lançamento é aquele que afeta a forma do ato ou o seu procedimento, ou seja, trata-se de um defeito que não atinge seu conteúdo, qual seja, a obrigação tributária.

Na interpretação de Deonísio Koch¹³, o vício formal estará presente sempre que o mérito da infração não for apreciado, nem declarada a desconstituição da relação jurídico-tributária, isto é sempre que o crédito tributário permanecer inatacado. Indica as seguintes hipóteses: a) a linguagem do lançamento é inadequada para enunciar o fato, b) há preterição de formalidades, e c) há incompetência do agente notificante.

Como mencionado antes, o vício formal enseja a nulidade do lançamento, nos termos do artigo 173, inciso II, do CTN. Se reconhecido em decisão transitada em julgado, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judiciário, o prazo de decadência para nova constituição do crédito começa a fluir da data do trânsito em julgado da decisão anulatória, isto é, o prazo de cinco anos é reiniciado.

1.3.2 Erro de fato

O erro de fato é tratado em diversas áreas do direito e é sempre contraposto ao erro de direito. No direito tributário, embora seja causa de nulidade, sua ocorrência possibilita a revisão/correção do lançamento tributário no âmbito do processo administrativo, implicando uma alteração.

No âmbito do direito civil, o erro de fato pode decorrer do entendimento equivocado de uma realidade. Já o erro de direito se caracteriza pelo emprego equivocado de uma lei não aplicável ao caso concreto.

Ambas as expressões – erro de fato e erro de direito –, que pertenceram ao Código Penal até 1984, correspondiam ao que se denomina hoje, em sede penal, de erro de tipo e erro de proibição. No erro de fato, o agente se engana sobre as características do fato típico ou sobre qualquer circunstância justificante, por exemplo, pensa ser verdadeira uma arma de brinquedo. O erro de direito incide sobre a obrigação de respeitar a norma por ignorância quanto a sua ilicitude ou má compreensão dos conceitos a ela intrínsecos.

No processo civil, o erro de fato autoriza o ajuizamento da ação rescisória para desconstituir a decisão já transitada em julgado. Esse tipo de erro denota uma percepção equivocada do juiz, isto é, quando ele admite a existência de fato inexistente ou quando considera inexistente fato efetivamente ocorrido. Esta definição está no próprio texto normativo, qual seja, o §1º do artigo 485 do diploma processual civil.

¹² THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. v. I. p. 526.

¹³ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 292.

No campo do direito administrativo, o erro de direito acontece quando o agente faz apreciação equivocada do texto legal que deve operar. O erro de fato é o erro sobre as circunstâncias do tipo, quer dizer, há uma falsa inteligência de que um fato específico, particular, permitiria determinada atuação.

Com base nesse rápido delineamento nas distintas searas do direito, pode-se afirmar que o erro de fato está ligado às circunstâncias da realidade e o erro de direito à apreciação da norma.

No direito tributário, não é diferente. Para uma explicação, buscamos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, para quem o erro de fato seria um problema **intranormativo** e o erro de direito um problema **internormativo**. Intranormativo seria o erro que ocorre no âmbito do próprio lançamento, norma individual e concreta. Internormativo seria o erro que ocorre entre a norma individual e concreta e a norma geral e abstrata.

O erro de fato, segundo o autor, refere-se “à utilização inadequada das técnicas lingüísticas de certificação dos eventos, isto é, dos modos cabíveis de relatar-se juridicamente um acontecimento no mundo real”. Ou seja, para dar suporte ao lançamento, o administrador relata fato que não corresponde à realidade. Trata-se de um problema relativo a provas.¹⁵

O erro de direito revela um problema de subsunção, um engano no enquadramento legal¹⁶. Por exemplo, “qualquer desalinhamento com relação à ‘alíquota’ ou ao ‘sujeito ativo’ será sempre erro de direito, porquanto são esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados *na contextura do fato jurídico tributário* [grifos do autor]”.¹⁷

Portanto, o erro de fato não se relaciona à norma, mas sim aos fatos concretos da realidade.

Deonísio Koch¹⁸ corrobora tal entendimento ao afirmar que o próprio CTN, nos incisos VIII e IX, do artigo 149 oferece exemplos claros de erro de fato. Com efeito, tais hipóteses, quando verificadas no curso do processo administrativo, permitem a correção do lançamento, inclusive na fase de julgamento, nos termos da Lei nº 13.457/2009.

No mesmo sentido, erro de direito também podem ensejar a revisão do lançamento no curso do processo administrativo, como é o caso de erro na capitulação da infração ou da penalidade (artigo 13, da Lei nº 13.457/2009). Com relação a outras circunstâncias, quanto ao erro de direito, não há consenso sobre a possibilidade de o lançamento ser refeito, ainda que dentro do lapso decadencial, e duas seriam as razões: primeiro, por força da vedação contida no artigo 146 do CTN; segundo, porque à autoridade tributante não é permitido desconhecer a lei.

Nesse sentido posiciona-se a maior parte da doutrina e da jurisprudência¹⁹. No entanto, há quem estabelece diferença entre o erro de direito e a “modificação dos critérios jurídicos”, contida no artigo citado. Deonísio Koch²⁰ explicita:

A mudança de critério jurídico representa uma inovação na interpretação da norma, hipótese em que a Fazenda Pública, através de seus agentes, aplica a lei, segundo uma interpretação então vigente e considerada adequada, e posteriormente muda de opinião, após determinado tempo, dando à mesma norma outro entendimento. Note-se que se trata de critério subjetivo. Não se trata de erro, mas de reavaliação do significado da

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 492-494.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, n. 73, 1998. p. 5-15.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Cadernos de Direito Tributário*, p. 5-15.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 492-494.

¹⁸ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 272.

¹⁹ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 274-275.

²⁰ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 276.

norma. Houve uma mudança de entendimento. Trata-se da formação de juízo de valor com o consentimento do exegeta. Já o erro de direito decorre de um procedimento ilegal, não respaldado na lei cabível para a hipótese específica. O ato praticado com erro de direito, na verdade, está desprovido de respaldo legal, eis que não foi aplicada a norma que cabia para o caso.

Portanto, há erros de direito e erros de fato que, quando reconhecidos no curso do próprio processo no qual se discute o lançamento, são passíveis de retificação, desde que oferecida nova oportunidade de defesa para o autuado.

1.3.3 Relação entre vício formal e erro de fato

Consoante a disciplina do inciso II do artigo 173 do CTN, permitir-se-á o reinício da contagem do prazo decadencial quando houver decisão que declarar nulo o lançamento por alegado vício formal. O artigo em questão, porém, não esclarece se a decisão a qual se refere é de natureza administrativa ou judicial, podendo, por isso, ser de ambas as searas²¹.

Com relação ao erro de fato, a decisão administrativa que eventualmente reconheça tal vício pode corrigi-lo de plano, suprindo-o. Isso significa dizer que o erro de fato reconhecido em decisão administrativa jamais ensejaria a anulação do lançamento na via administrativa, mas sim a sua revisão, sendo esta medida um dever do agente público.

Caso a decisão administrativa definitiva não reconheça ou não efetue a correção do erro de fato, caberá somente ao Poder Judiciário a anulação do lançamento, valendo registrar que o novo lançamento só poderá ser realizado dentro do prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do CTN.

Destarte, não poderá a Administração Pública proceder à correção do erro de fato do lançamento após o trânsito em julgado de sua decisão.

A comparação entre erro de fato e erro formal é necessária na medida em que somente o erro formal possibilita a constituição de um novo lançamento sobre os mesmos fatos em um prazo que tem novo início, após a sentença desconstitutiva do lançamento anterior.

Para arrematar, em breve síntese e ancoradas em conceitos de outros ramos do direito, no que tange à discussão sobre vício e erro e suas especificidades, as seguintes ilações são pertinentes: (i) o vício formal se relaciona à forma ou ao processo; (ii) o vício material é aquele relacionado com o conteúdo do ato ou com o direito material aventado; (iii) o erro de direito remete à aferição equivocada da norma aplicável ao caso concreto; e (iv) o erro de fato comunica uma aferição equivocada da realidade dos fatos.

Portanto, o vício formal é, sem dúvida, um erro de direito, já que a forma e o processo são sempre estabelecidos em lei. O vício material também é um vício de direito, haja vista a incompatibilidade do ato com o conteúdo da norma a ele aplicável.

A compreensão de que o erro de direito pode ser tanto material quanto formal permite concebê-lo como gênero a que pertenceriam as duas espécies (erro material e erro formal). O mesmo raciocínio não pode ser atribuído ao erro de fato, que não se relaciona com os demais, pois não faz referência à norma. É, em rigor, um equívoco que fica no plano da própria realidade e que apenas tem reflexos sobre a aplicação da norma.

Conclusão

Do esforço para compreender os vícios e os erros que atingem o instituto da nulidade relativamente ao lançamento tributário, a título de conclusão, algumas considerações merecem ser avivadas.

Na norma tributária, três são as conseqüências da existência de vícios: a) nulidade que permite que o lançamento seja refeito ou revisto dentro do prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN; b) nulidade com a possibilidade de revisão ou realização de novo

²¹ Deonísio Koch entende que o artigo 173, inciso II, do CTN se aplica somente às decisões administrativas.

(*Processo administrativo tributário e lançamento*, p. 293).

lançamento dentro do prazo decadencial do artigo 173, II, do CTN; c) nulidade com possibilidade de revisão ou realização de novo lançamento antes do lançamento definitivo sem que haja prazo decadencial para tanto.

O erro de **direito**, concebido como gênero, abrange o vício material e o vício formal. O erro de fato não se relaciona com a norma, sendo um equívoco que fica no plano da realidade fenomênica; seus reflexos apenas se irradiam sobre a aplicação da lei.

O vício **formal**, espécie de erro de direito, permite a constituição de um novo lançamento sobre os mesmos fatos em um prazo de cinco anos, que recomeça a contar da decisão que declarou a sua nulidade, nos termos do artigo 173, inciso II, do CTN. Quanto ao vício **material**, é certo afirmar que, não estando abrangido pelo artigo 173, II, do CTN, a elaboração de um novo lançamento deve ocorrer dentro do prazo de cinco anos, que começou a escoar na data da constituição do primeiro, considerado nulo, consoante a disciplina do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

O erro de **fato**, por sua vez, representa categoria distinta do erro de direito e em nada se relaciona com os vícios formal e material. Se

constatado no curso do processo administrativo, o lançamento pode ser refeito por autorização expressa da Lei nº 13.457/2009, como estatui o artigo 13, *caput*. Caso não seja percebido no processo administrativo, o lançamento poderá ser anulado na via judicial, valendo registrar, no entanto, que dificilmente haverá prazo hábil para constituição de lançamento substitutivo, eis que, neste caso, segue a disciplina do artigo 173, inciso I, do CTN.

Portanto, o erro de fato pode ser reconhecido tanto na seara administrativa quanto na judiciária. O erro de fato declarado na decisão administrativa implica revisão/correção do lançamento e correspondente abertura de contraditório para o autuado sem que haja prazo para tanto. O erro de fato reconhecido na decisão judicial acarreta a nulidade do lançamento, podendo ser refeito dentro do prazo de cinco anos, com contagem inicial na mesma data de início do prazo daquele considerado nulo (artigo 173, inciso I, do CTN). Neste caso, portanto, o prazo decadencial não se inicia novamente com a decisão que reconheceu a nulidade do lançamento.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, n. 73, 1998.

_____. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. 2. ed., revista e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 33, p. 108-132, jun. 1998.

KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2. ed., atualizada de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MELO, Fábio Soares de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2012.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal – controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. v. I.