

## Limites para condicionar o contribuinte a retificar declarações para a recuperação de créditos

### Limits on conditioning the taxpayer to rectify statements for credit recovery

DOI:10.34117/bjdv7n12-237

Recebimento dos originais: 12/11/2021

Aceitação para publicação: 08/12/2021

**Fernando Grasseschi Machado Mourão**

Advogado, bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

E-mail: fmourao706@gmail.com

#### RESUMO

O ambiente tributário brasileiro é reconhecido como inseguro haja vista principalmente: a grande complexidade, as constantes alterações nas regras vigentes, como também altos custos de conformidade para conhecimento e para cumprimento das leis. O objetivo central deste texto é analisar as consequências das alterações de entendimentos sobre interpretações do sistema tributário, ou de modificações de comandos normativos, em que não há ocorrência de erro pelo contribuinte; e, nessa hipótese, trazer que não poderia o fisco obrigar o contribuinte a retificar declarações e prestar novas informações em razão de alterações de entendimentos pelo poder público, cabendo a administração pública referido trabalho. Propõe-se, assim, apresentar reflexões sobre o erro no sistema legal tributário e analisar a influência da insegurança jurídica nas questões tributárias que envolvam alterações de comandos normativos. Como conclusão, trazer que não há como condicionar, para todas as situações, a recuperação de créditos à retificação de informações pelo contribuinte

**Palavras-chave:** Insegurança Jurídica Tributária, Ausência De Erro, Custos De Conformidade.

#### ABSTRACT

The Brazilian tax environment is recognized as insecure mainly due to: the great complexity, the constant changes in the rules in force, as well as high compliance costs for knowledge and compliance with the laws. The main objective of this paper is to analyze the consequences of changes in understanding about interpretations of the tax system, or changes in normative commands, in which there is no occurrence of error by the taxpayer; and, in this case, bring that the tax authorities could not force the taxpayer to amend statements and provide new information due to changes in understanding by the government, being the public administration responsible for this work. It is proposed, therefore, to present reflections on the error in the legal tax system and analyze the influence of legal uncertainty in tax matters involving changes in normative commands. As a conclusion, bring that there is no way to condition, for all situations, the recovery of credits to the rectification of information by the taxpayer.

**Keywords:** Tax Legal Uncertainty, Absence Of Error, Compliance Costs.

## 1 INTRODUÇÃO

Objetiva-se neste artigo trazer breves considerações acerca do ambiente tributário brasileiro que traz ao contribuinte desorientação acerca dos diversos comandos normativos e, conseqüentemente, promove a ocorrência de desentendimentos e erros na prestação de informações tributárias ao fisco.

Neste contexto, busca-se ponderar e sopesar com doutrina alusiva à matéria, os limites para que o contribuinte seja obrigado à retificação de informações prestadas anteriormente quando este contribuinte obedeceu e prestou informações enquanto inserido em um ambiente de um ordenamento jurídico vigente e legítimo.

E, assim, compreender se a autoridade fiscal poderia posteriormente condicionar a recuperação de créditos tributários à retificação de informações pelo contribuinte, quando entendidos posteriormente como decorrentes de cobranças declaradas como indevidas, nas hipóteses em que não houve efetivo erro a retificar.

Ademais, verificar se o contribuinte, como cidadão-usuário do aparato estatal caberia executar retificações e agir como mero executor de orientações e de serviços prestados pelo Estado como sendo um cliente e sob uma perspectiva de um “Outro”, sem ser sujeito titular de direitos, bens e poderes públicos em seu benefício (NOHARA, 2012).

Com efeito, o sistema tributário brasileiro possui a complexidade e a insegurança jurídica como elementos caracterizadores, com grande número de normatizações (AMARAL, OLENIKE; AMARAL, 2018), conflitos entre os entes políticos tributantes e interpretações constantemente dissonantes pelos tribunais.

A ausência de uma relativa estabilidade no que se refere ao regramento jurídico, a incerteza sobre a validade de regras, em contraponto às mudanças de atividades econômicas, por exemplo, à evolução da tecnologia, traz indubitavelmente dificuldades de entendimento e aplicação do ordenamento.

Não se nega a possibilidade e necessidade de alterar-se a interpretação de determinados comandos normativos, em vista de acompanhar as transformações da realidade e harmonizar-se aos novos fatos sociais, todavia pela doutrina abalizada referidas modificações deveriam evitar atingir fatos anteriores, sob pena de perturbação social ou morte do desenvolvimento jurídico (DINIZ, 1997).

Aliada à essa complexidade e alterações de comandos normativos, sobre a quantidade de obrigações de prestar declarações pelos contribuintes ao fisco, importante notar que o aparato tecnológico não trouxe relevante melhoria para a diminuição da complexidade tributária para apurar e recolher os tributos devidos, como também meios

menos custosos de prestar informações aos órgãos arrecadatórios e demais cumprimentos de obrigações acessórias ao dever de recolher determinado montante ao fisco a título de tributo.

Bernard Appy<sup>1</sup> atribui o grande volume de trabalho improdutivo dos contribuintes brasileiros à péssima qualidade do sistema tributário brasileiro, com grande quantidade de horas gastas pelos contribuintes na apuração e obrigações acessórias, inúmeros deveres de organizar dados e prestar informações ao fisco, como se verifica em outros estudos posteriormente publicados em um contexto de propostas de reforma tributária<sup>2</sup>:

“O Banco Mundial, em conjunto da PWC, divulga anualmente um relatório denominado “Paying Taxes”, no qual está demonstrado que o Brasil, numa amostra com 189 países, é o país onde as empresas mais dedicam tempo para apurar tributos (time to comply).

O segundo colocado, para se ter uma ordem de grandeza, é a Bolívia, com metade do tempo dedicado, essencialmente, a preencher declarações fiscais e guias de recolhimento. Outras comparações: gastamos 14 vezes mais tempo que a França, 11 vezes mais que os Estados Unidos e a Alemanha, 7 vezes mais que o Chile e 5 vezes mais que o Paraguai.

(...)

Para cumprir essas obrigações legais, as empresas assumem os chamados “custos de conformidade” (tax compliance costs), que seriam os gastos necessários para manter pessoal dedicado ao cumprimento de obrigações legais tributárias e estudos da legislação tributária.

A Deloitte chegou a medir esses gastos, que chegariam alcançariam entre 0,2% e 3,53% do faturamento das empresas brasileiras, sendo que esse encargo, além de pesado, é regressivo, por ser mais pesado para as menores empresas.”

Ainda, também, soma-se a essas características de profusão de diversos comandos normativos, a grande quantidade de deveres de prestação de informações pelos contribuintes em formatos e sistemas eletrônicos específicos, tais como prestar declarações, manter escrituração fiscal em formatos determinados, acompanhar as alterações legais e a edição de manuais, etc., deveres esses, que (além do recolhimento de tributos) compõem os chamados custos de conformidade que o empresário deve considerar dentre as obrigações de rotina.

Dessa forma, a insegurança jurídica, a profusão de normas, o excesso de informações exigidos para prestar informações são situações importantes que comumente

---

<sup>1</sup><<https://www.economia.estadao.com.br/noticias/geral,tributacao-e-produtividade,10000054073>>Acesso em: 22 de maio de 2021.

<sup>2</sup><<https://www.infomoney.com.br/colunistas/jogo-das-regras/reforma-tributaria-o-peso-das-obrigacoes-legais-no-brasil-e-a-chamada-simplificacao/>>Acesso em: 22 de maio de 2021.

acarretam erros pelos contribuintes no que se referem à prestação de informações ao fisco (APPY, 2021).

Mas, também, há situações de alteração de entendimento sobre a validade de uma arrecadação considerada posteriormente indevida e que não há erro por parte do contribuinte, mas sim decorrente de mudanças de entendimentos pelos órgãos administrativos e judiciais sobre a exigências de tributos e que acarretam o reconhecimento de um crédito tributário.

Cita-se, como exemplo, os pronunciamentos dos tribunais ao declararem a inconstitucionalidade de uma lei que impôs uma obrigação tributária ou ainda a interpretação da própria administração pública ao reconhecer uma exigência tributária indevida e que repercute efeitos pretéritos, ou melhor, o reconhecimento de crédito tributário pelo Poder Judiciário ou pela Administração Pública.

Nessa linha faz-se importante dividir entre o erro causado pelo contribuinte que, em geral, o ordenamento jurídico necessita de retificações de declarações e, por outro lado, as alterações de comandos por decisões judiciais, geradoras de créditos tributárias, que não são decorrentes de erros de contribuintes.

## **2 O ERRO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DEMAIS DISPOSITIVOS NORMATIVOS**

O aparato legal brasileiro, para o fim de neutralizar os efeitos tributários decorrentes do erro, possui dispositivos legais que permitem a diminuição de penalidades na hipótese da ocorrência de erro, como, por exemplo, a denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional), as previsões legais de retificação de informações pelas autoridades administrativas (§ 2º do art. 147 do Código Tributário Nacional), a remissão do crédito tributário por erro escusável (art. 172 do Código Tributário Nacional), dentre outras.

Ou seja, na medida que o erro de informação prestada não deveria ter efeito de tributação, há dispositivos que indicam a necessidade de invalidação dos atos ocorridos com suporte em informações declaradas dissonantes da realidade.

Fora do Código Tributário Nacional, é importante indicar que a Constituição Federal não trata diretamente desse tema; mas, quando prevê que o erro judiciário deva ser objeto de reparação ao prejudicado, ou ainda, quando prevê que a ocorrência de erro pode ser uma das hipóteses de alteração orçamentária após o plano anual aprovado pelo

Congresso, traz situações que consideram a ocorrência de erro como um elemento de relativização da plena eficácia de um ato jurídico.

Em igual medida, o Código Civil contempla a anulabilidade de negócios jurídicos quando emanarem erro substanciais (art. 138), inclusive em disposições testamentárias (art. 1.909), dentre outras situações.

Para o Código Penal, há previsões como o erro poder excluir o dolo, muitas vezes a isenção de pena, ou ainda, responsabilização penal para quem determina o erro (arts. 20 e 21).

Com efeito, em todas as previsões, há em comum a necessidade de tratamento de situações motivadas pelo erro como possibilidade de anulação do ato jurídico, reparação do dano causado pelo erro ou ainda que seja atenuada uma penalidade.

Em todos os casos de erro, há necessidade de se retificá-lo para aplicar o direito aos fatos da realidade e, para os fins tributários, pertinente trazer lições de Luciano Amaro que, após trazer os comentários percebidos sobre um dos membros do anteprojeto do Código Tributário Nacional ao dizer que o art. 147, § 2º, assevera que o diploma legal “prevê a revisão dos dados declarados pelo contribuinte e sua retificação pela autoridade lançadora (a favor ou contra o contribuinte, não importa)”<sup>3</sup>.

Na caracterização do erro, há assim necessidade de contemplar as situações jurídicas da realidade normativa e que a confusão de entendimento sobre o arcabouço legal pelo intérprete da legislação deve ser neutralizadora e amenizadora de penalidades, multas, ou ainda, a própria invalidação do ato jurídico.

### **3 ALTERAÇÕES DE ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS NÃO SIGNIFICAM ERRO DO CONTRIBUINTE**

Importante consignar que as alterações de entendimentos jurisprudenciais não representam erro por parte do contribuinte e, assim, por exemplo caso ocorra a declaração de afastamento de uma obrigação tributária por parte do Supremo Tribunal Federal, não se pode impor ao novo credor, contribuinte, a retificação de declarações para realizar o crédito a compensar.

Isto porque, nesse exemplo de uma obrigação ser julgada posteriormente como indevida, o fato da obrigação ter sido satisfeita pelo contribuinte e posteriormente ser declarada como obrigação ilegítima, não significa tratar-se de “erro”, haja vista que não

---

<sup>3</sup>Em obra Teoria Geral da Obrigação Tributária. Coordenador Heleno Taveira Tôres, Editora Malheiros, 2005, página 378.

foi ocasionado por situação do contribuinte que presumiu legítimo um comando emanado pelas autoridades legislativas e pelas autoridades arrecadatória.

Ademais, também não caberia impor ao devedor - já onerado indevidamente pelo recolhimento indevido - exigi-lo para que proceda a correção de informações por meio do preenchimento e da entrega de declarações retificadoras, uma vez que já se encontra submerso em diversos deveres instrumentais (custos de conformidade anteriormente mencionados) além de submeter aos diversos percalços para a devolução de valores pagos indevidamente.

Concluir o contrário, seria ilegalmente, elastecer o conceito de erro e atribuí-lo indevidamente ao contribuinte para obrigá-lo a proceder a retificações que não deu causa. Com efeito, a administração pública não poderia alterar o conceito de erro, sob pena de deturpar a ordem jurídica, como bem coloca Celso Antônio Ribeiro de Mello<sup>4</sup>:

“o Direito é uma linguagem; é uma fala que veicula prescrições. O que nele se diz é para ser compreendido pela Sociedade, de modo a que as pessoas em geral possam conhecer os próprios direitos, atuar na conformidade das leis e evitar as consequências de sua eventual transgressão. Segue-se que o administrador, ao interpretar e aplicar a norma não pode atribuir às palavras legais que recubram conceitos vagos ou imprecisos, um conteúdo dissonante daquele que, em dato tempo e lugar, é socialmente reconhecido como o que lhes corresponde.”

Dessa forma, as hipóteses previstas de obrigar ao contribuinte a retificar informações por meio de declarações seriam apenas na hipótese de erro do contribuinte, o que não é o caso de normativos julgados como inconstitucionais.

#### **4 IMPOSSIBILIDADE DE OBRIGAR A RETIFICAR QUANDO AUSENTE O ERRO DO CONTRIBUINTE**

Todavia, ainda que a retificação de informações seja uma medida prevista para neutralizar os efeitos de erros causados pela insegurança jurídica, o fisco não pode exigir, como requisito para a legitimação do crédito tributário, que o contribuinte retifique informações prestadas anteriormente sem que haja a ocorrência de erro. Isto porque, ao seguir as determinações legais, o contribuinte muitas vezes não errou ao prestar as informações ao fisco, vez que seguiu as normas vigentes à época. Logo, ausente o erro, não haveria o que retificar para recuperar créditos tributários.

---

<sup>4</sup>Discricionariedade e controle jurisdicional (2ª ed., 1993). Celso Antônio Bandeira de Mello. Editora Malheiros, página 29.

Dentro desse contexto, é comum que o contribuinte se depare com exigências de retificação após, por exemplo, o ganho de uma ação judicial, ou ainda, o reconhecimento posterior pelo próprio fisco que uma exigência tributária foi inconstitucional.

Um exemplo sobre a exigência pelas autoridades fiscais de retificação para o aproveitamento de créditos é a Solução de Consulta Cosit nº 32/2021, emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pela qual condiciona o direito do contribuinte de recuperação de créditos de PIS e COFINS em aquisição de combustíveis à retificação de sua escrita fiscal, mesmo que essa alteração de entendimento tenha sido motivada por decisão posterior ao período retificado.

Em outras palavras, ainda que reconhecendo que o contribuinte não incorreu em erro neste caso, e que o direito de crédito se materializou por uma decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida posteriormente à percepção de créditos, o fisco exige que haja retificação das declarações para a recuperação desses créditos.

No entanto, não se pode legitimamente referendar esse entendimento fiscal, na medida que a exigência de retificação deve pressupor a existência de erro por parte do contribuinte. Entender que o contribuinte cometeu erro ao seguir o comando imposto pela legislação existente - e não afastada em uma demanda judicial - é contrariar a premissa de presunção de constitucionalidade das leis que seguiram o trâmite do processo legislativo para serem editadas e publicadas pela qual o contribuinte seguiu.

Ademais, mesmo que se encontre normativos infralegais que determinem a condição de retificação de informações anteriormente prestadas corretamente para a recuperação de créditos, referidos normativos seriam revestidos de ilegalidade, uma vez que não poderiam criar requisitos não previstos em lei, como também alterar conceitos já estabelecidos em direito privado, obrigando indevidamente ao contribuinte a executar trabalhos que caberiam a autoridade fiscal.

Portanto, o fisco não pode transferir ao contribuinte o dever de retificar informações para os períodos que não havia afastamento de uma obrigação tributária por exemplo. E, caso haja modificação definitiva das regras de imposição tributária, apenas aos fatos posteriores a essa modificação é que se pode falar em alteração sobre a forma de declarar e prestar informações.

Assim, apenas na hipótese do contribuinte não prestar informações em declarações ao fisco em consonância com o normativo legal, é possível se falar em erro e – portanto – nessa hipótese de erro, haverá necessidade de retificação.



O fisco equivocava-se ao afirmar que não há como identificar o crédito por falta de retificação. Transferir tal ônus ao contribuinte equivale, ilegalmente e inconstitucionalmente, a negar o poder da atividade fiscalizatória em avaliar as informações que estão em seu poder e delegar ao contribuinte tarefas próprias de servidores públicos, consistentes na análise, investigação, preparação e lançamento do crédito tributário.

Com efeito, a administração tributária não poderia deixar de efetuar a análise e adequação das informações, efetuando-se as correções devidas quando ciente sobre a necessidade de adequação dos dados à realidade posta. Incabível exigir do contribuinte essa atualização; ou, sob outra ótica, forçar indevidamente o contribuinte a desistir do crédito, ou ainda a confessar e declarar uma realidade que não ocorreu. Semelhantemente, em tema sobre retificação de informação com erro de fato, importante precedente trazido pelo Superior Tribunal de Justiça que afirma que reafirma o dever do fisco retificar as informações seja corrigindo-as de ofício, ou a pedido do administrado:

Processual civil. Tributário. Auto de infração lavrado com base em declaração emitida com erro de fato noticiado ao fisco e não corrigido. Vício que macula a posterior confissão de débitos para efeito de parcelamento. Possibilidade de revisão judicial.

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).
2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.
3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, em vez de corrigir de ofício, ou a pedido do administrado o erro, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.
4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.
5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). (...) Recurso Especial 1.799.427 (Publicação em 18/10/2019) – Ministro Herman Benjamin.

Referido julgamento, inclusive, trouxe exceção à premissa posta pela súmula 436 do mesmo STJ, anteriormente editada, na qual assevera que "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o



crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Nesse sentido, não há como considerar que o fisco deva considerar a informação então prestada pelo contribuinte e, de outro lado, desprezar o erro.

Na hipótese de reconhecimento de crédito em favor do contribuinte, cabe, portanto, considerar a apuração dos valores e a real necessidade de correção das informações que geraram a composição dos créditos e, caso haja necessidade de correção dessas informações a que o contribuinte não deu causa, cabe ao fisco efetuar de ofício a verificação e retificação.

Dessa forma, além de estar consciente das inúmeras normatizações e modificações da legislação vigente, para estar em conformidade com as orientações fiscais, deve-se estar atendo aos custos associados às retificações de declarações como condição para que um crédito tributário seja considerado recuperável e, muitas vezes, analisar as estratégias de defesa para o aproveitamento desses créditos.

## REFERÊNCIAS

Amaral, g. L.; olenike, j. E.; amaral, l. M. F. Quantidade de normas editadas no brasil: 30 anos da constituição federal de 1988. [s.l.]: instituto brasileiro de planejamento tributário, out. 2018. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/wp-content/uploads/2021/06>>,

Appy, bernard. Tributação e produtividade no brasil. Disponível em <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06>> acesso em: 01 jun.2021.  
Brasil, presidência da república. Constituição federativa da república do brasil de 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> acesso em: 14 out. 2021.

Brasil, presidência da república. Código tributário nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) > acesso em: 14 out. 2021.

Brasil, presidência da república. Código civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm) > acesso em: 14 out. 2021.

Brasil, presidência da república. Código penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)> acesso em: 14 out. 2021.

Diniz, maria helena. Norma constitucional e seus efeitos. Maria helena diniz. Editora saraiva. 3ª edição, 1997.

Mello, antônio bandeira de mello. Discricionariedade e controle jurisdicional. Celso antônio bandeira de mello. Editora malheiros. 2ª edição, 1993.

Nohara, irene patricia. Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro. São paulo: atlas, 2012.

Nohara, irene patricia. Limites à razoabilidade nos atos administrativos. São paulo: atlas, 2006.

Torres, heleno taveira. Teoria geral da obrigação tributária. Coordenador heleno taveira tôrres, editora malheiros, 2005.