
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

AUTOR: LEONARDO DE ANDRADE COSTA
COLABORAÇÃO: ANA ALICE DE CARLI E GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

PARTE I

GRADUAÇÃO
2015.2

Sumário

Processo Administrativo Tributário

I. PROGRAMA DA DISCIPLINA	3
II. BLOCO 1 — A DISCIPLINA NORMATIVA DA DINÂMICA DA RELAÇÃO FISCO E CONTRIBUINTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO	6
II.1. <i>Breve Intróito</i>	7
II.2. <i>Histórico do Processo Administrativo Fiscal</i>	12
II.3. <i>Finalidade do Decreto nº 70.235/72</i>	15
II.4. <i>Rito Processual — Decreto nº 70.235/72</i>	16
II. 5. <i>Da Ação Fiscal ao Contencioso Administrativo-tributário (efeitos da intimação, o aviso amigável e a denúncia espontânea). As modalidades de lançamento e o auto de infração/nota de lançamento.</i>	17
II.6. <i>Conceito de Lançamento na Esfera Tributária</i>	20
II. 7. <i>Modalidades de Lançamento</i>	23
II. 8. <i>Lançamento por Declaração (art. 147, do CTN)</i>	23
II. 9. <i>Lançamento de Ofício (art. 149, do CTN)</i>	24
II. 10. <i>Lançamento por Arbitramento</i>	27
II. 11. <i>Lançamento por Homologação (art. 150, do CTN)</i>	31
II. 12. <i>Características do lançamento</i>	38
II.13. <i>Legislação aplicável ao lançamento</i>	38
II.14. <i>Princípios norteiam a disciplina do Lançamento</i>	42
II.15. <i>Princípio da vinculação à lei</i>	43
II.16. <i>Princípio da irretroatividade da Lei Tributária</i>	43
II.17. <i>Princípio da irrevisibilidade</i>	44
II.18. <i>Princípio da inalterabilidade do lançamento</i>	45
III. BLOCO 2 — O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO	51
III.1. <i>Breve Intróito</i>	51
III.2. <i>Do Processo Administrativo de Consulta Tributária</i>	52
III.3. <i>Da Denúncia Espontânea</i>	69
III.4. <i>Do “Aviso Amigável”</i>	75
IV. BLOCO 3 — O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA	86
V. BLOCO 4 — O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGUNDA INSTÂNCIA	87
ANEXO I —	89
ANEXO II —	105
ANEXO III —	125



I. PROGRAMA DA DISCIPLINA

I.1 EMENTA

Estudo da dinâmica da relação entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária e do Processo Administrativo Tributário, a partir de casos concretos de âmbito do contencioso federal e do Estado do Rio de Janeiro.

I.2 CARGA HORÁRIA TOTAL

30 horas/aula — 17 encontros

I.3 OBJETIVOS

- Apresentar os detalhes relevantes da dinâmica da relação jurídica-tributária.
- Introdução das principais normas e regras que envolvem o processo administrativo tributário em face dos princípios e garantias constitucionais, tanto do contribuinte como do Fisco, com o objetivo de analisar os pontos positivos, negativos e o que ainda poderia ser melhorado.
- Aprofundar o estudo da fase não contenciosa e da etapa contenciosa da relação administrativa-tributária.
- Auxiliar o desenvolvimento do senso crítico dos alunos sobre múltiplas características da relação jurídica que se estabelece desde a ocorrência do fato gerador.

I.4 AVALIAÇÃO

A avaliação será realizada por meio da aplicação de uma prova escrita (P1), no dia 07.10.2015, e a apresentação de um trabalho em sala (Avaliação 2-A2 — nos dias 11, 18 e 25.11.2015), em grupo, cuja nota será a média das notas conferidas pela apresentação individual (NI) e coletiva (NC). A P1 e a nota da A2 correspondente, cada qual, a 45% (quarenta e cinco por cento da nota) da média final. Os 10% (dez por cento) restantes, para se alcançar 100% (cem por cento) da nota atribuível, dependerá da presença e efetiva participação do aluno nos debates realizados em sala.



1.5 CONTEÚDO PROGRAMÁTICO POR SEGMENTO

Aula 1	05.08.2015	<ul style="list-style-type: none">• Apresentação do curso, dos seus objetivos, e da metodologia a ser adotada.
BLOCO 1 (2 aulas)	12.08.2015	<p>A DISCIPLINA NORMATIVA DA DINÂMICA DA RELAÇÃO FISCO E CONTRIBUINTE.</p> <ul style="list-style-type: none">• AULA 2: Competência concorrente para a regulamentação do processo administrativo (art. 24, I e XI, da CRFB/88). O processo administrativo fiscal como espécie de processo administrativo (Lei nº 9.784). As fases da relação jurídica-tributária. O Decreto Federal nº 70.235/1972 e o Decreto nº 2473/79 do Estado do Rio de Janeiro: o princípio da legalidade.
	19.08.2015	<ul style="list-style-type: none">• AULA 3: Da ação Fiscal ao contencioso administrativo-tributário (efeitos da intimação sobre a denúncia espontânea). As modalidades de lançamento e o auto de infração/nota de lançamento.
BLOCO 2 (2 aulas)	26.08.2015	<p>O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO</p> <ul style="list-style-type: none">• AULA 4: Consulta Tributária: Requisitos e efeitos — art. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96 e art. 46 e 48 do Decreto federal nº 70.235/72, arts. 88 a 100 do Decreto federal nº 7.574/2011, art. 104 e 107 do Decreto-lei nº 05/75 e Decreto nº 2.473 do Estado do Rio de Janeiro. Hipóteses de não conhecimento da Consulta Tributária — Reflexão sobre o artigo 165, inciso III do Decreto Estadual nº 2.473/1979.
	02.09.2015	<ul style="list-style-type: none">• AULA 5: O recurso e o pedido de reconsideração da decisão em consulta (§3º e caput do art. 48 da Lei nº 9.430/96; art. 279 do Decreto-lei nº 05/75). Compensação de tributos e a Exclusão do Simples Nacional. A denúncia espontânea (a obrigação acessória, o aviso amigável e o parcelamento).
BLOCO 3 (3 aulas)	09.09.2015	<p>O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA</p> <ul style="list-style-type: none">• A AULA 6: A instauração do litígio administrativo-tributário: A Compensação Tributária. Histórico. Compensação Não Homologada X Compensação Não Declarada (ADI 4905/DF). Manifestação de Inconformidade X Impugnação. O processo administrativo tributário federal: as Delegacias Regionais de Julgamento (a Lei 11.457/07 — A Receita Federal do Brasil e o Decreto federal nº 70.235/72); Contencioso administrativo do Simples Nacional (art. 60 do Decreto Federal nº 7.574/11 e art. 39 da Lei Complementar nº 123/06). Fases do Processo Administrativo Federal (Decreto federal nº 70.235/72 e Decreto federal nº 7.574/2011).
	16.09.2015	<ul style="list-style-type: none">• AULA 7: O contencioso administrativo de primeira instância no Estado do Rio de Janeiro: a Junta de Revisão Fiscal (O Decreto-lei nº 05/75, o Decreto n.º 33.069/03 e Resolução SEFAZ n.º 23/03)
	23.09.2015	<ul style="list-style-type: none">• AULA 8: A alteração e modificação do lançamento pelas autoridades julgadoras no âmbito do contencioso administrativo de primeira instância.



	30.09.2015	• Revisão para P-1
Avaliação 1	07.10.2015	• Prova — P1
	14.10.2015	• Vista de Prova
BLOCO 4 (3 aulas)	21.10.2015	O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGUNDA INSTÂNCIA • AULA 9: O depósito recursal (RE 388.359; RE 389.383) e do arrolamento de bens e direitos (ADI 1976 e Súmula Vinculante 21 do STF). O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Análise da participação de representantes da advocacia privada no contencioso administrativo: aspectos positivos e negativos.
	28.10.2015	• AULA 10: O Conselho de Contribuintes no Estado do Rio de Janeiro. O Recurso Hierárquico impróprio — a advocatória (STJ-RMS 26.228/RJ)
	04.11.2015	• AULA 11: A composição extrajudicial do litígio tributário (Lei nº 13.140, de 26.06.2015). Da Eficácia e Execução das Decisões. Coisa Julgada Administrativa. Da Cobrança Administrativa. Das Nulidades
Avaliação 2	11.11.2015	• Trabalhos em grupo a serem apresentados em sala
	18.10.2015	• Trabalhos em grupo a serem apresentados em sala
	25.11.2015	• Trabalhos em grupo a serem apresentados em sala



II. BLOCO 1 — A DISCIPLINA NORMATIVA DA DINÂMICA DA RELAÇÃO FISCO E CONTRIBUINTE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

CASO GERADOR — AULA 2

Em 2013, após verificar as diversas incompatibilidades entre o processo administrativo federal, os processos administrativos estaduais e os processos administrativos municipais, o Senador Vital do Rêgo (PMDB-PB) elaborou o Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 222/13¹, que unifica as regras para os processos administrativos tributários quando o contribuinte contesta cobrança de tributos pelos órgãos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal (DF) e dos Municípios.

Saliente-se que consta na justificativa do PLS que “A adoção de lei complementar deve-se ao previsto no **art. 146, III**² da Constituição Federal de 1988, que a exige para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.”

Após a aprovação do PLS, foi expedido o Ofício nº 416 de 2014, do Senado Federal, a fim de ser submetido à revisão da Câmara dos Deputados, nos termos do art. 65 da Constituição Federal. Na Câmara de Deputados, passou a Projeto de Lei Complementar nº 381/14.

Em linhas gerais, o referido projeto prevê que os contribuintes terão à disposição os seguintes meios de defesa: (i) impugnação; (ii) embargos de declaração; (iii) recurso voluntário; (iv) recurso de ofício; (v) recurso especial; e (vi) pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial.

Além disso, o referido projeto prevê diversos prazos a serem seguidos como, por exemplo, (i) os 10 dias para divulgação de pautas de julgamento; (ii) os 15 dias para oposição dos embargos de declaração, dentre outros.

O referido projeto ainda dispõe que a decisão a favor do contribuinte só poderá ser revista judicialmente se houver dolo ou fraude comprovado, bem como a possibilidade de adoção de súmula vinculante, de observância obrigatória pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.

Os Municípios com 40.000 (quarenta mil) habitantes residentes ou menos ainda teriam a opção de adotar ou não os preceitos desta Lei Complementar.

Uma multinacional que atua no Brasil e conseqüentemente possui diversos processos administrativos tributários em todas as esferas o procura para elaboração de uma opinião legal sobre os seguintes pontos:

— O Projeto de Lei Complementar nº 381/14 é constitucional? Trata de norma geral em matéria de legislação tributária?

— Ele pode “unificar” todos os processos administrativos?

— Quais seriam os argumentos para fundamentar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade do referido projeto de lei?

¹ O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 222, de 2013, de autoria do Senador Vital do Rêgo, recebeu o nº 381/14 na Câmara dos Deputados. Em 09/07/2015, na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara foi expedido parecer do relator, Deputado Fernando Monteiro, pela não implicação da matéria com aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária; e, no mérito, pela aprovação, com Substitutivo. Vide: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostraintegra;jsessionid=FE809E55B29A52C05BF7521AF61DEE4C.proposicoesWeb2?codteor=1359703&filename=Pa-recer-CFT-09-07-2015>. Pesquisa em 11.07.2015.

² Dispõe o art. 146, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre: (...)”.



— Na hipótese dele ser aprovado, o que aconteceria com a legislação que dispusesse de forma contrária?

— Os Estados e Municípios não poderiam, em qualquer hipótese, dispor de modo contrário?

— Como seria a competência legislativa desses Entes Federativos?

II.1. BREVE INTRÓITO

A complexidade do sistema tributário nacional também se reflete na dinâmica da relação administrativa entre o Fisco e o sujeito passivo, que se constitui de diversas fases com características e disciplinas jurídicas próprias.

A rigor, destacam-se duas fases no processo administrativo fiscal: a fase **não contenciosa** e a fase **contenciosa**.

O Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal (PAF), norma recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) como lei em caráter material (vide ADI 1.922-9 e 1.976-7, DJU 24-11-2000), estabelece, em seu art. 14, que “a impugnação da exigência instaura a **fase litigiosa** do procedimento”.

Na mesma linha, dispõe art. 237 do Decreto-lei nº 05, de 15.03.1975, o qual institui o Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro:

Art. 237. Considera-se instaurado o **litígio tributário**, para os efeitos legais, com a apresentação, pelo contribuinte, de **impugnação** a:

I — nota de lançamento ou auto de infração;

II — indeferimento de pedido de restituição de tributo, acréscimos ou penalidades;

~~*III — recusa de recebimento de tributo, acréscimos ou penalidade, que o contribuinte procure espontaneamente recolher, e~~

~~* Revogado pelo art 21 da Lei 6357/2012.~~

IV — lançamento de tributo cujo cálculo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos.

{Redação do Inciso IV, do Artigo 237, acrescentado pelo Decreto-lei n.º 343, de 25.01.77}

Parágrafo único — O pagamento do auto de infração ou nota de lançamento com reduções, ou sem elas, previstas na legislação tributária estadual, e o pedido de parcelamento importam em reconhecimento da dívida, com renúncia a qualquer defesa ou recursos, pondo fim ao litígio tributário.



Vale dizer que o citado Decreto Federal nº 70.235/1972, que tem sido alterado por leis federais³, também rege o **processo** administrativo de **determinação** e **exigência** dos créditos tributários da União e o de **consulta** sobre a aplicação da legislação tributária federal (art. 1º). Portanto, o ato federal disciplina tanto a fase contenciosa como as etapas não contenciosas da dinâmica da relação entre o fisco e o contribuinte.

Por sua vez, o Decreto nº 2.473/79⁴ do Estado do Rio de Janeiro, aprova o regulamento do processo Administrativo-Tributário no âmbito estadual. De acordo com o parágrafo único do art. 1º, do ato do Chefe do Poder Executivo: “considera-se **processo** administrativo-tributário aquele que verse sobre a **aplicação** ou a **interpretação** da legislação tributária”, o que compreende os atos realizados em âmbito administrativo litigioso e não contencioso.

Dessa forma, nos termos da disciplina normativa federal e estadual, o **Processo Administrativo Tributário** — PAT ou fiscal (PAF) — é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, bem como a fixação do sentido e alcance de normas de tributação em casos concretos ou hipotéticos. Compreende, portanto, todos os atos que fazem parte da dinâmica da relação fisco-sujeito passivo em âmbito administrativo, seja ela correspondente a sua fase não contenciosa (solução de consulta tributária ou a denúncia espontânea) e a fase contenciosa, para decisão quanto à pertinência do lançamento ou da decisão administrativa que denega o pedido de restituição de indébito.

Segundo o dicionário jurídico de Plácido e Silva⁵, os termos **processo** e **procedimento** compreendem sentidos equivalentes, no entanto, na linguagem jurídica há distinção entre os dois institutos:

Procedimento nos revela a ação de ir por diante, a ação de prosseguir, ou a atuação, já o **processo** nos fornece a ordem de coisas, que se seguem uma às outras, dá-nos a direção dessa sucessão de coisas, para o exato cumprimento do que se tem em mira. (...) Assim, **processo** mostra-se a reunião de todos os feitos ou atos, que se indicam necessários e assinalados em lei, para que se investigue, para que se esclareça a controvérsia, e afinal, para que se solucione a pendência.

A competência para legislar sobre direito tributário e procedimentos em matéria processual é concorrente⁶, nos termos do *caput* e incisos I e XI do art. 24 da CRFB/88, os quais estabelecem:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I — **direito tributário**, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

³ Vide a título exemplificativo, além da citada Lei nº 13.140/2015, a Lei nº 12.865/2013, a Lei nº 12.844/2013, a Lei nº 11.941, de 2009, a Lei nº 11.457/2007, a Lei nº 11.196/2005, a Lei nº 10.522/2002, a Lei nº 9.532/1997 e a Lei nº 8.748/1993.

⁴ O PAT estadual tem sido alterado por meio de Decreto do Poder Executivo. Nesse sentido, observe, por exemplo, o disposto no Decreto Estadual nº 41.715/2009 e no Decreto Estadual nº 43.335/2011.

⁵ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

⁶ Importante salientar que a competência para legislar sobre normas de direito processual pertence, privativamente, à União, como determina o artigo 22, inciso I, da CRFB/88.



(...)
XI — **procedimentos** em matéria processual;

Sobre o tema, salienta Alan Saldanha Luck⁷:

No campo do direito tributário, percebe-se cizânia **doutrinária** no emprego da expressão **procedimento** administrativo fiscal. Para alguns autores, a terminologia deve ser utilizada para indicar apenas e tão somente o **lançamento** (por qualquer de suas modalidades) não impugnado pelo sujeito passivo, exaurindo-se com o pagamento do montante do tributo e seus acréscimos legais.

Para outra corrente, **procedimento** administrativo fiscal é todo e qualquer conjunto de atos que **precede** à fase contenciosa da cobrança de tributo ou multa.

Nesta esteira, a **consulta** tributária (procedimento pelo qual o contribuinte indaga ao fisco sobre sua situação legal diante de determinado fato, de duvidoso entendimento) e a **denúncia espontânea** (prevista no art. 138 do CTN) se enquadrariam como **procedimento administrativo fiscal de natureza preventiva**. Já a **restituição**, a **compensação** e o **ressarcimento** de tributos consubstanciar-se-iam em **procedimentos administrativos de natureza voluntária**.

Já no que atine ao **processo** administrativo fiscal subsiste consenso doutrinário de que é aquele que se instaura no exato momento em que o lançamento é **impugnado** pelo sujeito passivo.

James Marins⁸ segmenta a existência de três momentos no desenvolvimento e dinâmica da relação fisco-sujeito passivo:

- i) **procedimento** fiscal preparatório do ato de lançamento (fiscalização e apuração);
- ii) **ato de lançamento** de tributos e/ou aplicação de penalidades administrativas (obrigação principal, multa de mora, sanção instrumental);
- iii) **processo** administrativo tributário de julgamento (julgamento de impugnação ao lançamento).

Nessa linha, dispõe o art. 7º, do citado Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O **procedimento** fiscal tem início com:

I — o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

⁷ LUCK, Alan Saldanha. A distinção, na esfera da Administração Tributária, entre os meros procedimentos administrativos e os processos administrativos propriamente ditos. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7182>. Pesquisa em 05.07.2015.

⁸ MARINS, James Direito Processual Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2001, p. 162.



- II — a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III — o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada;

No mesmo sentido aponta o art. 54 do Decreto nº 2.473/79:

Art. 54. O **procedimento prévio** de ofício inicia-se com:

- I — o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, do qual se dê ciência ao sujeito passivo da obrigação tributária;
- II — a lavratura de termo de arrecadação de livros e documentos;
- III — a lavratura de auto de constatação de qualquer situação de fato relevante para a fiscalização.

Alguns autores, com fundamento nesses dispositivos normativos, entendem que a expressão **procedimento administrativo fiscal** seria reservada para denominar o conjunto de atos tendentes à formalização do crédito tributário — fase unilateral que antecede a possibilidade de impugnação do lançamento. Dessa forma, na fase inicial, preparatória do lançamento, não haveria que se falar em **processo** administrativo, mas somente de **procedimento**.

James Marins⁹ se posiciona nesse sentido conforme se extrai do seguinte trecho:

Pode haver participação do contribuinte na **atividade formalizada** do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero **procedimento** que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é **o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco**. A partir daí instaura-se verdadeiro **processo** informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo.

⁹ Idem. Ibidem., p. 189.



No âmbito do direito administrativo, aponta Maria Sylvia Zanella di Pietro¹⁰:

Não se confunde **processo** com **procedimento**. O primeiro existe sempre como instrumento indispensável para o exercício de função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, sejam operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; [...] executar uma obra, celebrar um contrato, editar um regulamento; [...]. O **Procedimento** é o conjunto de formalidades que devem ser observados para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo.

Em linha de pensamento diversa, para Hugo de Brito Machado¹¹, o **processo administrativo Fiscal** compreende, em **sentido amplo**, o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Por sua vez, para o mesmo autor, o processo administrativo Fiscal em **sentido restrito** do termo representa a espécie do processo administrativo destinada à obtenção de decisão da administração sobre um **litígio** que versa sobre a exigência — ou não — do crédito tributário, dentre outras matérias tributárias.

Assim, indica Hugo de Brito Machado que a expressão processo administrativo fiscal (ou tributário), **em seu sentido amplo**, abarcaria todas as fases compreendidas na chamada dinâmica da relação fisco-sujeito passivo, isto é, desde os atos preparatórios ao lançamento até a solução do contencioso administrativo.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹² sintetiza a controvérsia e as distintas posições doutrinárias de forma precisa, nos seguintes termos:

Temos, até o presente, nos referido a **procedimento** ou **processo** porque os autores e até as leis mencionadas divergem a terminologia adequada para batizar tal fenômeno. Não há negar que a nomenclatura mais comum no direito administrativo é **procedimento**, expressão que se consagrou entre nós, reservando-se, no Brasil o *nomen juris* **processo** para os casos **contenciosos**, a serem solutos por um “julgamento administrativo”, como ocorre no “**processo** tributário” ou nos “**processos** disciplinares dos servidores públicos”. Não é o caso de armar-se um “cavalo de batalha” em torno de rótulos. Sem embargo, cremos que a terminologia adequada para designar o objeto em causa é “**processo**”, sendo o “**procedimento**” a modalidade ritual de cada processo.

Apresentadas as divergências básicas em relação às nomenclaturas adotadas, importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988, prevê a possibi-

¹⁰ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di, *Direito Administrativo*, 8ª. Ed. Atlas. São Paulo, 1997.p.397

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo: RT, 2010. p. 307

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.447.



lidade de se questionar o poder público (incisos XXXIV, “a” — direito de petição e LV — direito ao contraditório e a ampla defesa, ambos do artigo 5º).

Portanto, diante da possibilidade de um conflito de interesses, no qual a Administração Pública está em um dos polos da relação, é por meio de um processo administrativo que a vontade da administração se instrumentaliza, no sentido de se “realizar a justiça”, sem que para isto seja necessário ao demandante recorrer ao Judiciário. Assim, se a administração concordar com o pleito do contribuinte, não se faz necessária uma demanda judicial, de modo que, como observa Hugo de Brito Machado¹³: “a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro”.

Com efeito, isso não significa dizer que o demandante esteja impedido de buscar a tutela jurisdicional se constatar qualquer irregularidade ou abuso por parte do poder público. Nesse sentido dispõe o art. 5º XXXV da Constituição que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

II.2. HISTÓRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Como visto, prevaleceu no ordenamento jurídico brasileiro o Princípio da Universalidade da Jurisdição, isto é, da “Jurisdição Una”, adotada pelos países do *common law*, o que acarreta uma dupla proibição: a de atribuir funções jurisdicionais a órgãos de outros Poderes e a proibição de que seja excluída da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direitos individuais, notadamente no caso de esta lesão decorrer de atos da Administração¹⁴.

Entretanto, com a Constituição de 1934 se criou um tribunal especial com o objetivo de julgar recursos de atos e decisões do Poder Executivo, sem, contudo, retirar a função jurisdicional especificamente do Judiciário.

A Constituição de 1967 manteve ambos os mecanismos, isto é, a competência exclusiva do Judiciário para julgar, mas, em seu artigo 203 estabelecia que “poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidente de trabalho”.

Desse modo, durante a vigência destas, foram criados vários órgãos administrativos dentre os quais o Conselho de Contribuintes, o Conselho de Recursos da Previdência Social (hoje, as matérias tributárias federais e previdenciárias são julgadas em primeira instância pelas Delegacias Regionais de Julgamento e, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. São Paulo: RT, 2010. p. 307.

¹⁴ Importante ressaltar as particularidades das decisões dos Tribunais de Contas, matéria que foge ao escopo desta disciplina.

Com base nas atribuições conferidas pelo artigo 1º do Ato Institucional nº 12, foi editado o Decreto-Lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, que em seu artigo 2º afirmava “O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.” Concedia, portanto, competência legislativa ao Poder Executivo para regular o Processo Administrativo Fiscal, o que veio a ocorrer através do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Em razão do referido Decreto-Lei ter sido editado pelo Executivo, muito se questionou a respeito da sua natureza jurídica, já que este tipo de ato normativo, após a entrada em vigor da EC 1/69, tinha seu fundamento de validade em um Ato Institucional provisório. A questão foi pacificada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, que entendeu caber à Presidência da República, sob a égide dos atos institucionais, substituir o Legislativo em sua competência legislativa, inclusive com base em leis delegadas. Assim, o Decreto-Lei nº 822/1969 é fruto dessa delegação e dele originou o Decreto nº 70.235/1972, tendo-lhe sido dado, portanto, *status* de lei.

Tal entendimento prevalece até hoje, de maneira que o Judiciário, sempre que instado a se pronunciar sobre o assunto, tem conferido ao Decreto nº 70.235/1972 a natureza de lei em sentido formal e material, só podendo ser revogado por outra norma legal de mesma hierarquia. Por esta razão, conforme já destacado, as alterações inseridas no Decreto, ao longo dos últimos anos, vêm sendo realizadas por meio de leis (nºs 8.748/1993; 9.430/1996, 9.532/1997, 9.784/1999, 10.522/2002, 11.196/2005, 11.457/2007, 11.941/2009, 12.844/13, 12.865/13 e 13.140/2015).

Com efeito, a partir da Constituição Federal de 1988, o **contencioso administrativo** aparece ao lado do processo judicial, exigindo-se em ambos que o contribuinte tenha direito ao contraditório e à ampla defesa, conforme definido no inciso LV do art. 5º:

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

Por fim, importante destacar que, com a edição, pela União, da Lei nº 13.140, de 26.06.2015, aparentemente passaria a ser possível a **composição extrajudicial de litígio tributário**. Isto é, uma leitura inicial da lei federal indica no sentido da possibilidade de mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a auto-composição de conflitos no âmbito da Administração Pública, tendo sido aparentemente facultada, também, a instauração de procedimento administrativo para a resolução consensual de conflito em matéria tributária. Nesse sentido, estabelece o §2º do art. 34 da referida lei¹⁵: “em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição

¹⁵ A Lei nº 13.140/2015 alterou a redação do art. 14-A do mencionado Decreto nº 70.235/1972, para conferir a seguinte redação ao dispositivo: “Art. 14-A. No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”

deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional”. Ainda, de acordo com o disposto no § 4º, do artigo 30, da mencionada lei federal, a regra geral da confidencialidade não afasta o dever das partes e das pessoas envolvidas de prestarem informações à administração tributária após o termo final da mediação, aplicando-se aos seus servidores a obrigação de manterem sigilo em relação às informações compartilhadas nos termos do art. 198 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional.

Em sentido diverso, isto é, sustentando a impossibilidade de **composição extrajudicial de litígio tributário entre o Fisco e o Contribuinte**, se pronunciou o procurador adjunto da Fazenda Nacional Fabrício Soller em entrevista ao *Jornal Valor Econômico*¹⁶, em matéria intitulada “Contribuinte e Receita não podem resolver conflitos por mediação”:

Conflitos entre contribuintes e a Receita Federal não poderão ser resolvidos por meio de mediação. Apesar de a Lei nº 13.140 — Lei da Mediação —, em uma primeira leitura, induzir à possibilidade de negociação, não será possível levar disputas às câmaras de mediação e conciliação da Advocacia-Geral da União (AGU). Só continuarão a ser analisados casos internos, ou seja, que envolvam discussões tributárias entre órgãos do próprio governo.

Inicialmente, advogados tributaristas haviam entendido que seria possível aplicar a técnica também em casos envolvendo particulares, com base em dois artigos da lei — o 38 e o 45.

O artigo 38 afirma que são passíveis de mediação as controvérsias relacionadas aos tributos administrados pela Receita Federal ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. E é complementado pelo artigo 45, que acrescenta o artigo 14-A ao Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal federal. Pelo novo texto, a dívida cobrada ficará suspensa durante o período em que o conflito estiver sendo submetido à mediação.

Porém, o inciso I do mesmo artigo 38, destaca o procurador-geral adjunto da Fazenda Nacional, Fabrício da Soller, faz uma ressalva: que a regra não se aplica às disposições dos incisos II e III do artigo 32, que tratam justamente sobre controvérsias envolvendo particular e pessoa jurídica de direito público.

Ele destaca ainda que, pela lei, também é vedada a possibilidade de mediação com empresas públicas e sociedades de economia mista que atuam em ambiente concorrencial, como a Petrobras. O procurador explica que neste caso, se fosse possível, estaria se criando um privilégio em relação às companhias privadas que concorrem com as públicas. “E isso é vedado pela Constituição. Não pode haver privilégio”, diz Soller.

¹⁶ Íntegra da matéria disponível em: <http://www.aasp.org.br/aasp/imprensa/clipping/cli_noticia.asp?idnot=19607>. Pesquisa em 11/07/2015.



O procurador-geral destaca ainda que a prática da mediação entre os órgãos do governo vinha sendo adotada pela União antes mesmo de a lei entrar em vigor. Já são analisados pela AGU, por exemplo, casos de universidades que foram autuadas pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias.

Ainda assim, tributaristas acreditam que a lei estimula discussões para que, no futuro, seja possível negociar tributos com a União, principalmente por conta da demanda que chega ao Judiciário. Dados do Justiça em Números mostram que cerca de 30 milhões de execuções fiscais tramitam no país. São processos que demoram, em média, oito anos para serem finalizados, de acordo com estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

O advogado tributarista Luís Alexandre Barbosa, do escritório LBMF, chama a atenção para países em que a mediação tributária já é uma realidade. Ele diz que na França, por exemplo, existe há quase 90 anos. “As transações celebradas são céleres, sigilosas e incontestáveis pelo Judiciário francês, o que garante significativa redução de custos na execução de créditos tributários”, diz o advogado. Já o advogado Rodrigo Massud, do Choiab, Paiva e Justo Advogados Associados, entende que a possibilidade de mediação está prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional. O artigo diz que “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário”.

Municípios e Estados já implementaram o sistema de transação tributária. Pernambuco foi o pioneiro. Em 2008, por meio de lei complementar, autorizou a negociação de débitos entre os contribuintes e o Fisco.

Joice Bacelo — De São Paulo

Dessa forma, somente será utilizada a disciplina da mediação aos casos internos, ou seja, que envolvam discussões tributárias entre órgãos do próprio governo.

II.3. FINALIDADE DO DECRETO Nº 70.235/72

O Decreto 70.235/1972, a princípio, regia o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, isto é, o Processo Adminis-

trativo Fiscal (PAF). Atualmente, porém, com as alterações promovidas pelo Poder Executivo, aplica-se o seu rito também em outros casos, como:

- Compensação de tributos no caso de não homologação, isto é, não concedida pela Administração. O processo de compensação, embora introduzido por meio da lei nº 8.383, que no seu art. 66 previa a compensação de tributos da mesma espécie, foi de maneira abrangente regulado a partir da Lei nº 9.430, em seu artigo 74. Tendo sofrido diversas alterações posteriores, dentre estas, a promovida pela MP 135, depois convertida na Lei nº 10.833 que instituiu o rito do PAF, ou seja, do Decreto nº 70.235 quando não homologada a compensação.
- Exclusão do SIMPLES, estabelecida no artigo 8º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, foi alterada pela Lei nº 10.833, que, em seu artigo 19, introduziu o § 6º do citado artigo 8º, transcrito abaixo:

§ 6º — O indeferimento da opção pelo SIMPLES, mediante despacho decisório de autoridade da Secretaria da Receita Federal, submeter-se-á ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Deste modo, o Decreto nº 70.235/1972 tanto define os atos e termos a que estão sujeitos a Administração para se **instaurar um procedimento fiscal**, como também estabelece os mecanismos a serem adotados pelo Contribuinte para que, no caso de algum equívoco cometido pela Fazenda Pública, possa opor suas **alegações contra o lançamento, mediante impugnação ou recurso voluntário**.

II.4. RITO PROCESSUAL — DECRETO Nº 70.235/72

O Decreto nº 70.235 estabelece um rito processual que decorre da especialização dos julgadores, distinto daquele definido pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Nesta lei, a regra geral de tramitação das petições dirigidas à União é atualmente estabelecida no seu artigo 56 e afirma que:

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será **dirigido à autoridade que proferiu a decisão**, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à **autoridade superior**.

[...] (Os grifos não são do original)

Portanto, enquanto, na regra geral (Lei nº 9.784/99), o recurso é dirigido à autoridade que proferiu a decisão, no PAF, este se destina a outro órgão, denominado de Delegacia Regional de Julgamento — DRJ, classificado como de primeira instância administrativa.

Entretanto, deve-se ressaltar que a própria Lei nº 9.784 faz ressalva quanto à possibilidade de existirem leis próprias para determinados processos administrativos, tornando-se ela, deste modo, uma regra geral que se aplica subsidiariamente, como afirma no seu artigo 69, transcrito *in verbis*: “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

A partir da Aula 4 (Bloco 3) serão examinadas as regras específicas do contencioso administrativo no âmbito da União e do Estado do Rio de Janeiro.

No âmbito da União a Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09.06.2015, instituiu um novo regimento interno para o tribunal que julga questionamentos a multas e tributos federais.

Conforme será examinado na Aula 9, a atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão do contencioso administrativo de segunda instância no âmbito da União, tem sido objeto de muita controvérsia, o que ensejou a edição do Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, por meio do qual foi fixado valor de gratificação de presença aos integrantes do Conselho por sessão de julgamento equivalente à sexta parte do cargo DAS nível 5. O decreto ainda institui restrições a atividades profissionais dos conselheiros, estabelecendo vedação ao exercício da advocacia contra a Fazenda Pública Federal. Ainda nesse contexto, merece destaque que, no dia 18 de maio de 2015, o Conselho Pleno da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) proibiu que conselheiros do CARF exerçam a advocacia, matéria a ser examinada oportunamente.

II. 5. DA AÇÃO FISCAL AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO (EFEITOS DA INTIMAÇÃO, O AVISO AMIGÁVEL E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA). AS MODALIDADES DE LANÇAMENTO E O AUTO DE INFRAÇÃO/NOTA DE LANÇAMENTO.

Qualquer ação do Fisco pressupõe um *modus operandi*, que se dá por meio de um procedimento, o qual está regulado em lei, visto que os atos da Administração Pública são guiados pelo Princípio da Legalidade.

Nesse sentido, qualquer imposição do Estado deve estar calcada na lei ou dela extraída. No caso da exigência tributária, decorrente de uma relação jurídica, que nasceu por conta da ocorrência de fato gerador de um tributo ou em razão de obrigação acessória não cumprida, surge a figura do lançamento tributário.



Desse modo, até que ocorra o lançamento, os atos que o antecedem configuram mero procedimento, isto é, uma sequência ordenada de atos, com vistas a atingir um fim: a constituição do crédito tributário.

Tais atos iniciam-se, em regra, com diligências e fiscalização, e por conseguinte, com a constituição do crédito tributário. Vale acrescentar que até meados do ano de 1990, estas atividades eram realizadas de forma isolada, fragmentada, dando ao agente fiscal significativa discricionariedade para decidir quem seria fiscalizado e, bem assim, o período da fiscalização.

Esse modelo foi substancialmente alterado tanto em âmbito federal como no Estado do Rio de Janeiro.

Com efeito, a instituição do mandado de procedimento fiscal pela União e o relatório de Ação Fiscal (RAF) no Estado do Rio de Janeiro, que consistem em autorizações administrativas, com destinatários e prazo certos, para que o agente fiscal possa exercer sua atividade administrativa tendente à exigência do tributo, a atuação fiscal passou a ser programada e monitorada.

Com fundamento no art. 2º do Decreto federal nº 3.724, de 10.01.2001, por meio da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, foram disciplinadas três espécies de mandado de procedimento fiscal: (1) Pelo mandado de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F); o mandado de procedimento fiscal de diligência (MPF-D), e o emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E).

Posteriormente, com a alteração da redação do art. 2º do citado Decreto nº 3.724/01 pelo Decreto nº 8.303/2014, o mandado de procedimento fiscal foi substituído pelo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal — TDPF. Nesse sentido dispõe o citado dispositivo:

Art. 2º Os **procedimentos fiscais** relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal — TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou de qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado da data de seu início, será expedido TDPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)



§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

§ 3º O TDPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

I — realizado no curso do despacho aduaneiro;

II — interno, de revisão aduaneira;

III — de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV — relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do TDPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem comodemas hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do TDPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, **quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis**. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

§ 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

Portanto, conforme já destacado, atualmente a atuação fiscal passou a ser programada e monitorada.

Conforme será examinado no momento oportuno (item III.3. do Bloco 3), nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN, o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a espontaneidade da denúncia apresentada pelo contribuinte.

II.6. CONCEITO DE LANÇAMENTO NA ESFERA TRIBUTÁRIA

Ab initio, cabe trazer à baila o conceito de legal do instituto do lançamento, consoante o disposto no art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional (CTN), nos seguintes termos, o lançamento é:

o **procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Vale dizer que a definição legal de lançamento é bastante criticada pela doutrina, especialmente sob os argumentos de que: *a um*, o lançamento não seria procedimento, mas sim ato administrativo conclusivo do procedimento, e, *a dois*, tampouco teria por objeto a imposição de penalidade, já que é ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto.

No mesmo diapasão, Luciano Amaro¹⁷, reconhecendo várias impropriedades no conceito normativo esculpido no art. 142, do CTN, consigna que tal concepção legislativa — que define o lançamento como procedimento administrativo, o que implicaria a realização de um conjunto de atos ordenados para um determinado fim — não se coaduna com a figura do *lançamento*, o qual se encaixa como um *ato*, “ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos, cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento”, conclui o autor.

Apesar das críticas direcionadas à concepção normativa do instituto em tela, cumpre realçar as finalidades que a lei estabelece à atividade de lançamento, que podem ser resumidas em cinco, quais sejam:

- (i) verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- (ii) determinação da matéria tributável;¹⁸
- (iii) cálculo do montante do tributo devido (base de cálculo e alíquota);
- (iv) identificação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável);
- (v) aplicação de penalidade, quando cabível.

Por oportuno, é importante frisar que a atividade administrativa, por parte da autoridade competente, é vinculada e obrigatória (§. único, art. 142, do CTN), o que caracteriza o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

A natureza jurídica do lançamento também já foi objeto de estudo e controvérsia na doutrina. Para uma corrente conservadora (minoritária), o lança-

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. pp. 376-385.

¹⁸ É certo que a obrigação tributária é uma obrigação de pagamento em moeda nacional, assim, o preceito deve ser observado, principalmente, nos tributos incidentes sobre rendas, operações financeiras e de comércio exterior. Portanto, nestas hipóteses, deve ser obedecido o disposto no art. 143, do CTN, que estabelece: “Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação”.

mento (acertamento) compreenderia um conjunto de atos e procedimentos tendentes à verificação do débito tributário e à individualização e valoração dos componentes que expressam seu conteúdo¹⁹. Contudo, é de se ter em conta que o termo “acertamento” é ambíguo, por comportar pluralidade de situações jurídicas completamente diversas, a exemplo dos atos jurisdicionais; dos atos materialmente administrativos e dos atos psicológicos dos contribuintes.

Segundo Sacha Calmon Navarro Côelho²⁰, a natureza jurídica do lançamento é de ato administrativo singular, já que, se existem procedimentos anteriores, estes são apenas preparatórios do ato em si, não se confundindo com aquele. Nesse sentido preleciona o autor:

O lançamento, para começar, não pode ser — por impossibilidade lógica — procedimento (sucessão encadeada de atos). É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou consumação dos recursos cabíveis).

A natureza jurídica do lançamento, portanto, é a de ato administrativo de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da Administração Pública (Poder Executivo). Dentre os seus efeitos relevantes, destacam-se dois.

Primus — O de traduzir a lei e especificar a existência concreta de obrigação tributária entre sujeito ativo e o passivo, bem como o seu conteúdo, de conformidade com a legislação existente ao tempo em que ocorreu o fato jurígeno. Ato jurídico administrativo de efeitos declaratórios: o conceito calha muito bem ao lançamento fiscal.

Secundos — O de conferir exigibilidade — quando a sua prática se faz necessária — ao crédito tributário, acrescentando *densidade* ao direito subjetivo da Fazenda Pública. Sabe-se que a ação de execução (processo de execução do direito, e não de cognição), para ser aforada, requisita *direito líquido, certo e exigível*. O lançamento tem esta virtude, na medida em que certifica e torna líquido o *quantum debeatur* da obrigação tributária (certidões de dívida ativa). (Os grifos não são do original)

¹⁹ Neste sentido, vide: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1963. pp. 325 e ss; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1975. p. 24.

²⁰ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 755-756.

A doutrina contemporânea entende que o lançamento é um **ato administrativo**, ainda que para sua formação sejam necessários alguns tal instituto se configurar em ato administrativo. Este é um só, nada mais sendo que um **ato administrativo** de aplicação da lei ao caso concreto.²¹

No entendimento de Hely Lopes Meirelles²², procedimento administrativo é:

a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o item legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal.

Conforme lições de Petrúcio Malafaia Vicente²³, tal sucessão consistiria na determinação da matéria tributável, com a identificação de todos os aspectos da hipótese de incidência materializada (material, subjetivo, quantitativo, espacial e temporal) e na subsequente notificação do sujeito passivo para o pagamento do decorrente crédito tributário. Assim, “o ato final objetivado pela Administração é a constituição do crédito tributário”.

É de se reconhecer que há atos administrativos que por essência necessitam de um ou mais procedimentos para existir, não integrando — necessariamente o ato principal—. No caso do lançamento, os procedimentos anteriores e/ou posteriores, quando necessários, não integram a formação final do ato, que é o lançamento,

Atualmente, eventual procedimento preliminar ao lançamento está diretamente relacionado ao levantamento de provas a respeito da ocorrência do fato gerador. Ressalte-se, todavia, que tais procedimentos não são essenciais, de modo que o lançamento pode perfeitamente se consubstanciar em ato isolado, existindo sem qualquer processo que o anteceda.

Já os procedimentos posteriores relacionam-se, dentre outros, à inconformidade do contribuinte frente ao lançamento efetuado, o que é feito por meio da sua impugnação, deflagrando a fase contenciosa, que pode ser administrativa ou judicial.

O lançamento pode ser definido como espécie de ato tributário, cujo objeto é a declaração do direito do Ente Público à prestação patrimonial tributária. Alberto Xavier²⁴ concebe o lançamento como “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”. Vale observar, ainda, que o doutrinador critica as definições de lançamento baseadas nos efeitos produzidos pelo ato, isto é, que se utilizam de expressões como “constituição do crédito” ou de “formalização do crédito”²⁵.

Em sentido oposto ao perfilhado pelo referido autor, a doutrina majoritária²⁶ conceitua lançamento como ato administrativo vinculado e obriga-

²¹ Neste sentido, vide: BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 208; CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 53; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 115.

²² MEIRELLES, Hely Lopes apud VICENTE, Petrúcio Malafaia. In: GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro: volume 1*. 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 388-389.

²³ VICENTE, Petrúcio Malafaia. In: GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro: volume 1*. 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 389.

²⁴ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 66.

²⁵ Idem. *Ibidem*. p. 67.

²⁶ Em primeiro lugar a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese de incidência pela ocorrência do **fato gerador**, surge a **obrigação tributária**. A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é referido como um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. O lançamento, portanto, é **constitutivo do crédito tributário**, e apenas **declaratório da obrigação** correspondente. MACHADO. Op. Cit. p. 153.

tório, emanado de agente administrativo competente, que, com base na lei, confirma a existência da obrigação tributária (efeito declaratório) e constitui o direito da Fazenda Pública ao crédito tributário (efeito constitutivo) ou extingue direito preexistente (efeito extintivo), por meio da homologação tácita ou expressa do pagamento. Por meio do lançamento, portanto, ato privativo da autoridade administrativa, ocorre a subsunção da lei ao caso concreto.

II. 7. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O sistema normativo brasileiro, especificamente, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as espécies de lançamento nos arts. 147 a 150, cuja leitura interpretativa permite o entendimento, segundo alguns autores, a exemplo de Ricardo Lobo Torres²⁷, de que existiriam quatro modalidades do instituto, quais sejam:

- (i) por declaração;
- (ii) por arbitramento;
- (iii) de ofício e
- (iv) por homologação.

Contudo, embora o CTN regule o lançamento por arbitramento em dispositivo específico (art. 148), a doutrina predominante sustenta que as modalidades de lançamento seriam apenas três,²⁸ inserindo a hipótese do referido art. 148, do CTN, à espécie de lançamento de ofício (art. 149, do CTN).

Tal classificação considera o **grau de participação** do sujeito passivo no procedimento, tendo-se, portanto, como modalidades: a) o lançamento por declaração; b) de ofício (aqui inserida a hipótese de lançamento por arbitramento) e c) por homologação.

II. 8. LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO (ART. 147, DO CTN)

Nesta modalidade, as informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado dão suporte ao lançamento que será efetuado pela autoridade administrativa — o contribuinte toma a iniciativa do procedimento. É espécie de lançamento que tende à extinção.

A rigor, “diz-se lançamento por declaração, pois a constituição do crédito tributário se dá a partir das informações dadas pelo devedor quanto ao fato gerador”.²⁹ Luciano Amaro³⁰ leciona, ao analisar as especificidades da declaração prestada pelo contribuinte que esta:

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11 ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 278-281. Ver também: VICENTE, Petrucio Malafaia. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 452-462.

²⁸ Na defesa que são apenas 3 as modalidades de lançamento: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 185; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 384

²⁹ Cf. VICENTE, Petrucio Malafaia. *Ibidem*, p. 453.

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 384-385



[...] destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa, do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento.

Os atos relacionados a esse tipo de lançamento podem ser divididos em três fases distintas. Na primeira fase, o sujeito passivo, ou terceiro legalmente obrigado, presta informações fiscais; na segunda, a autoridade administrativa lança; e, finalmente, na terceira etapa, o contribuinte paga, ou não, o tributo devido.

Existe uma presunção *iuris tantum* de veracidade quanto às informações fiscais prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado. No entanto, se os valores ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos não corresponderem às declarações ou esclarecimentos prestados (omissão ou erro na escrita), a autoridade lançadora arbitrará aquele valor ou preço, sempre em atenção ao devido processo legal (art. 148, do CTN).

Donde se extrai a lógica de se inserir o lançamento por arbitramento na espécie do lançamento de ofício, eis que a Fazenda Pública promove *motu proprio* um novo lançamento.

Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento. Informações incorretas podem ser retificadas, mas se visarem a reduzir ou excluir tributo, o erro deverá ser comprovado antes da notificação do lançamento. Após a notificação, o sujeito passivo deverá apresentar defesa administrativa ou judicial. À guisa de exemplo, tem-se os impostos de importação, o imposto de transmissão de bens imóveis e o imposto de transmissão de doação e *causa mortis*.

II. 9. LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ART. 149, DO CTN)

A espécie de lançamento de ofício compreende aquela em que a própria Administração Fiscal toma a iniciativa de elaborar, sem qualquer participação do sujeito passivo no procedimento preparatório para o ato, nos termos do art. 149, CTN, *in verbis*:

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

- I — quando a lei assim o determine;
- II — quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;



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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (sem grifo no original).

Cabe traçar alguns aspectos distintivos entre o lançamento de ofício nos casos em que a lei determina (inciso I) e as demais situações em que a Administração Tributária deve realizá-lo (incisos II a IX).

Segundo lições de Aliomar Baleeiro³¹, o *lançamento de ofício por determinação legal* é utilizado quando houver omissão completa de declaração do sujeito passivo ou, então, na hipótese de não ser apropriada a adoção dos outros tipos de lançamento, em razão da natureza do tributo a ser lançado. A título de ilustração, tem-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), os quais compreendem espécies tributárias sujeitas ao lançamento de ofício por determinação legal. Ressalte-se que, segundo entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos termos do Enunciado de Súmula nº 397, que dispõe, *in verbis*, “o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”, donde se extrai que este tributo também se encaixa na modalidade de lançamento de ofício ou por determinação legal.

Os demais incisos do artigo 149, do CTN, especificam as situações em que o lançamento (ou revisão) de ofício é realizado em substituição a outro

³¹ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 822.

tipo de lançamento legalmente previsto para determinado tributo. Misabel Abreu Machado Derzi sintetiza a normativa dos mencionados dispositivos do art. 149:

o **inciso II** prevê a substituição do lançamento com base em declaração pelo lançamento de ofício, quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária, contemplando hipótese de omissão total;

o **inciso III** já refere aos casos de omissão parcial de declarações, não atendimento, recusa ou insuficiência de esclarecimentos prestados pelo declarante, que também autorizam o procedimento do lançamento de ofício;

o **inciso IV** contempla as hipóteses de falsidade, erro ou omissão comprovados, que levarão à prática de lançamento ou revisão de ofício e, eventualmente, poderão acarretar o arbitramento, disciplinado pelo art. 148;

o **inciso V** refere-se à omissão ou inexatidão comprovadas por parte da pessoa obrigada ao lançamento por homologação, o que autoriza a efetuação de procedimento para lançar de ofício e, sendo imprestável a escrita ou os documentos mantidos pelo sujeito passivo, recorrerá a autoridade à técnica do arbitramento, contemplada no art. 148;

o **inciso VI** regula a hipótese de ação ou omissão passíveis de aplicação de penalidade ao sujeito passivo, embora todas as omissões, falsidades e erros comprovados e referidos nos itens anteriores sejam ilícitos sancionáveis. Tais ilícitos podem configurar descumprimento de dever acessório isoladamente (como é o descumprimento do dever de colaboração em geral com a Administração) ou em conjugação com o descumprimento do dever de pagar o tributo propriamente dito;

o **inciso VII** menciona as hipóteses de dolo, fraude ou simulação que são apenas desdobramento do item anterior, uma vez que configuram ilícitos passíveis de aplicação de penalidade;

o **inciso VIII** contempla a hipótese de revisão de ofício se ocorrer fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento. Restringe-se o inciso à revisão de ofício de lançamento originário, quer de ofício, quer com base em declaração ou por homologação, decorrente de “erro de fato”, em regra provocado voluntária ou dolosamente pelo sujeito passivo;

o **inciso IX** regula o lançamento de ofício em caso comprovado de fraude, falta funcional ou omissão da autoridade lançadora, quer a atividade ilícita da autoridade beneficie ou prejudique o sujeito passivo. Disciplina, assim, caso de ilícito administrativo, que pode ser leve ou grave e mesmo configurar crime (de excesso de exação, art. 316 do CP;



prevaricação, art. 319 do CP; falsidade ideológica, etc.). A revisão de ofício poderá beneficiar ou agravar a situação do sujeito passivo³² (sem grifo no original).

É possível perceber que há nos casos acima vários tipos de situações, desde omissão à condutas ilícitas praticadas pelo contribuinte, ou até mesmo falta funcional praticada pela autoridade lançadora, *ex vi* art. 149, inciso IX, CTN, impondo à Administração Tributária o poder-dever de supri-la, mediante o lançamento de ofício. Nestes casos, a autoridade lançadora elabora um auto de infração (que pode ter outros nomes, de acordo com o sujeito ativo da obrigação tributária), por meio do qual é cobrado o valor do tributo devido, acrescido dos consectários moratórios e/ou outras penalidades cabíveis.

Cabe ressaltar, ainda, que não se pode confundir o auto de infração com o ato de lançamento de ofício. De acordo com a lição de Regina Helena Costa³³:

O auto de infração indica todos os aspectos da situação fática que configura a obrigação principal ou acessória, aponta a infração supostamente cometida e aplica a sanção correspondente, indicando o fundamento legal.

O lançamento, por sua vez, visa à formalização do crédito tributário e pode ser efetuado na mesma oportunidade da lavratura do auto de infração, o que ocorre com frequência. Nesse caso, teremos dois atos administrativos, ainda que expedidos na mesma ocasião, integrantes de uma única manifestação da Administração Pública.

II. 10. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO

O lançamento por arbitramento, previsto no art. 148, do CTN, consiste, na realidade, em técnica do lançamento de ofício utilizada nos casos em que as declarações prestadas pelo sujeito passivo, acerca da base de cálculo ou de elementos relevantes para a apuração do tributo devido, sejam insuficientes ou que padeçam de idoneidade. Dispõe o mencionado dispositivo legal:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, res-

³² DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização ao art. 149. In: BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. pp. 825-826.

³³ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª ed. rev. atual. e ampliada — São Paulo: Saraiva, 2013. p. 245.



salvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Vale mencionar que o arbitramento é hipótese excepcional da utilização de presunções/ficções no Direito Administrativo Tributário, uma vez que a atividade da Administração Tributária, no exercício do lançamento e no processo administrativo que venha a sobejar-lhe, é pautada justamente pelo princípio da verdade material. Com relação à interação entre a técnica de arbitramento e o princípio da verdade material, importa trazer à baila as lições de Alberto Xavier:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízo de probabilidade ou de normalidade. **Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.**

Em qualquer caso, está-se sempre perante o mesmo objetivo: a descoberta da verdade material, variando apenas os métodos probatórios predominantemente utilizados pela Administração fiscal, métodos esses que exprimem, afinal, as dificuldades e limitação que a natureza do caso concreto suscita à fixação da verdade.

Contudo, as naturais limitações na fixação da verdade não devem conduzir a arvorar-se a simples probabilidade em princípio de decisão. Reconhecer-se que a certeza é relativa — consequência inevitável de todo o juízo histórico — não autoriza a confundir-se verdade e verossimilhança, enquanto a primeira exclui a reserva da verdade contrária. É



evidente que a convicção do órgão de aplicação do direito é suscetível de graduação e que, portanto, o grau de convicção necessário para se falar em prova há de ser o necessário para justificar a decisão de que se trata no caso concreto. Mas a prova bastante do fato tributário não se compadece, em qualquer caso, com a representação da probabilidade de uma afirmação contrária.³⁴ (sem grifos no original)

Dessa forma, levando em conta que lançamento por arbitramento é procedimento excepcional, já que detém carga valorativa inerentemente negativa, porquanto tem por pressuposto o fato de que determinada informação do sujeito passivo não é digna de confiança, o seu manejo é residual. Nesse diapasão, adverte Misabel Abreu Machado Derzi³⁵:

[...] Sendo feito o lançamento de ofício ou a sua revisão nas hipóteses elencadas no art. 149 citado, poderá o Fisco servir-se da técnica do arbitramento, obedecidos os pressupostos e requisitos do art. 148, quais sejam: prévia desonestidade do sujeito passivo nas informações prestadas, abalando-se a crença nos dados por ele oferecidos, erro ou omissão na escrita que impossibilite sua consideração, tornando-a imprestável; avaliação contraditória administrativa ou judicial de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, em processo regular (devido processo legal); utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis (preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial — pautas de valores; ou índice de produção pautado em valores utilizados, em período anterior, no desempenho habitual da empresa-contribuinte que sofre o arbitramento, etc.). O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade. A presunção ou a ficção jurídicas são excepcionais e dependem de lei expressa para serem autorizadas (e, mesmo assim, não podem contrariar o princípio da capacidade econômica).

Segundo Cláudio Carneiro³⁶ pode-se concluir que o lançamento por arbitramento possui algumas características próprias, a saber:

³⁴ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. pp. 133-134.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização ao art. 148. In: BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 819.

³⁶ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 639-640.



a) será residual, pois somente será realizado quando a Fazenda não puder apurar o valor do tributo, como, por exemplo, na ausência de escrituração contábil ou se as informações prestadas pelo contribuinte não forem idôneas, cabendo à Fazenda, nesse caso, o ônus da prova quanto a essa alegação; b) a presunção é sempre relativa, pois pode ser afastada mediante prova produzida pelo sujeito passivo; c) observância do princípio da legalidade, ou seja, há a obrigatoriedade de lei do ente federativo autorizando o arbitramento, bem como a regulamentação da forma como será feito; d) observância do devido processo legal, ou seja, um processo regularmente instaurado, assegurando o contraditório e a ampla defesa, acolhendo, quando indispensáveis, os requerimentos de perícias etc; e) observância, pela lei que prevê o arbitramento, de critérios técnicos com base no princípio da razoabilidade, como, por exemplo, os limites dos valores a serem arbitrados.

Nessa toada, vale mencionar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que já teve a oportunidade de analisar os limites nos quais o arbitramento foi manejado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO OU AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ.

1. **Esta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que não é possível o lançamento da contribuição previdenciária por arbitramento ou aferição indireta nas contas da empresa tomadora de serviços, relativamente ao fato gerador ocorrido em data anterior à vigência da Lei 9.711/98, sem que antes tenha o Fisco verificado a contabilidade da empresa prestadora, exigência essa que não afasta a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante.** Precedentes: AgRg no REsp 1142065/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/06/2011 e AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 04/12/2012. 2. Na hipótese dos autos, percebe-se que o lançamento abrange períodos anteriores à vigência da Lei 9.711/98. 3. Agravo regimental a que se nega provimento³⁷.

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL — RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO

³⁷ BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, AgRg no AREsp nº 294150/PR, Julgado em 20/02/2014



IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 399, IV, E 400, § 6º, DO RIR/80). INVIABILIDADE.

[...]. 4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando “a **escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude (art. 399, IV do RIR/80 — Decreto 85.450/80). Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80). Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN, art. 148; Súmula 76/TFR)**. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido³⁸.

II. 11. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, DO CTN)

Hodiernamente, o lançamento por homologação é a modalidade mais utilizada pelo sistema jurídico-tributário brasileiro, à medida que se transfere a iniciativa da apuração e cálculo do tributo, devido à Administração Pública, para o sujeito passivo, permitindo ao Fisco racionalizar custos e organizar sua atividade de forma mais eficiente.

O lançamento por homologação encontra-se previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que

³⁸ BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp 549921/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 21/06/2007, DJ 01/10/2007

a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Oportuno ressaltar que a maior parte dos tributos existentes no sistema tributário nacional está sujeita ao lançamento por homologação. À guisa de exemplo, pode-se destacar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Pessoa Física (IRPJ e IRPF), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Assim, verifica-se que a tendência administrativa moderna é repassar ao sujeito passivo o ônus da efetivação do lançamento, deixando para a Administração Tributária apenas a tarefa de homologar ou não a atividade de apuração realizada pelo contribuinte. É comum haver certo questionamento acerca da denominação “lançamento por homologação”, porquanto já são transmitidas verdadeiras declarações para o Fisco. Com efeito, enquanto no lançamento por declaração o sujeito passivo apenas tem o dever de informar à autoridade lançadora as minúcias relativas à ocorrência do fato gerador, no lançamento por homologação o sujeito passivo verdadeiramente antecipa a atividade da Administração Tributária, apurando e calculando o montante devido e realizando o pagamento antecipado, na forma da legislação aplicável.

Dessa forma, cabe à Fazenda Pública apenas a homologação da mencionada atividade antecipada realizada pelo sujeito passivo, reservando-lhe o direito de lançar eventuais diferenças verificadas por conta de erros eventualmente cometidos na antecipação (art. 149, CTN).

Cabe a seguinte indagação: o que, de fato, a Administração Tributária homologa? Seria a atividade de apuração realizada pelo sujeito passivo ou o montante que este recolhe antecipadamente?

Acerca deste questionamento, a doutrina não é uníssona. Para Hugo de Brito Machado³⁹ o que é homologado pelo Fisco é a apuração do montante devido de tributo a recolher: “*objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento*”.

Já para Sacha Calmon Navarro Coelho o objeto da homologação é o pagamento antecipado pelo sujeito passivo. Nesse sentido, esclarece o autor⁴⁰:

[...] É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do caput, **que considera lançamento a homologação do pagamento**, equiparação já criticada linhas atrás, com a transcrição da contundente contradita de Paulo de Barros Carvalho. Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. **A homologação é mera acordância relativa a ato de tercei-**

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2009. p. 177.

⁴⁰ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 774.



ro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento.

Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? **O que a Fazenda homologa é o pagamento.** Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. (sem grifos no original)

Outro ponto que se coloca em relação ao lançamento por homologação refere-se à questão consistente na atividade em si, se esta seria realizada pela Administração ou pelo próprio sujeito passivo, já que alguns autores denominam o lançamento por homologação como “autolancamento”. Nesse sentido, esclarece José Souto Maior Borges que no ordenamento jurídico-tributário brasileiro não haveria cabimento para o mencionado instituto, em razão do disposto no art. 142, do CTN, asseverando⁴¹:

Como visto, o termo “autolancamento” geralmente significa que, na sua ocorrência, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo, em contraposição ao lançamento de ofício ou por declaração. O conceito de autolancamento se contraporaria então ao de lançamento de ofício, praticado pela autoridade administrativa (CTN, art. 149) e ao de lançamento “misto”, por declaração do sujeito passivo (CTN, art. 147, caput). **No direito positivo brasileiro entretanto essa distinção carece de qualquer significado e aplicabilidade, dado que o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, caput). Por isso mesmo, o CTN repudiou o termo “autolancamento”, substituindo-o pelo “lançamento por homologação” (art. 150, caput).** [...] Pode-se, nada obstante, sustentar que, mesmo nos casos de lançamento por homologação, o que se homologa é lançamento praticado pelo contribuinte. Se a autoridade administrativa homologa, ou seja, ratifica e convalida o lançamento, este teria sido praticado pelo sujeito passivo. Seria portanto um “autolancamento”, no sentido que a doutrina tradicionalmente empresta à palavra. O argumento contudo envolve claramente uma petição de princípio porque dá como demonstrado que a homologação pela autoridade administrativa é de um ato de ‘lançamento’ ou de ‘pré-lançamento’, o que é precisamente posto em discussão. Ora, não é possível fugir ao dilema colocado em face da disciplina da matéria pelo CTN: Ou o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142, caput), e nesse caso o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento tendente ao ato de lançamento (homolo-

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*, volume IV: lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. pp. 430-432.

gação), ou o lançamento pode ser praticado pelo particular, nos casos de autolancamento e, então, ele não será mais privativo da autoridade administrativa, contrariamente a dispositivo expresso do CTN. **Como o conceito de lançamento é construído pelo direito positivo, temos que o “autolancamento” está erradicado do direito brasileiro. O que se homologa, nas hipóteses de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a “atividade” do sujeito passivo, tendente à satisfação do crédito tributário**”. (sem grifos no original)

Segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é possível que haja a constituição do crédito tributário **sem lançamento**, ou seja, com a simples apuração e conseqüente declaração do contribuinte acerca do montante devido, consoante exposto na Súmula nº 436: “*a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*”.

Vale ressaltar que a referida posição influencia outras questões relativas à administração tributária, como a impossibilidade de expedição de certidões de regularidade fiscal em nome do sujeito passivo que tenha declarado débitos, mas ainda não quitados:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITO.

IMPOSSIBILIDADE. 1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF — constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal. 2. Conseqüentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, **razão pela qual, em caso do não-pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa**. (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009; REsp 1131051/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro HER-



MAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009; REsp 1050947/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008; REsp 603.448/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006; REsp 651.985/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 16/05/2005). 3. Ao revés, declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa de expedição de CND antes da apuração prévia, pela autoridade fazendária, do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício. 4. Outrossim, quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da pendência de recurso administrativo contestando os débitos lançados, também não resta caracterizada causa impeditiva à emissão da Certidão de Regularidade Fiscal, porquanto somente quando do exaurimento da instância administrativa é que se configura a constituição definitiva do crédito fiscal. 5. *In casu*, em que apresentada a DCTF ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito, e não tendo sido efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição da Certidão pleiteada. Sob esse enfoque, correto o voto condutor do acórdão recorrido, in verbis: “No caso dos autos, há referências de que existem créditos tributários impagos a justificar a negativa da Certidão (fls. 329/376). O débito decorreria de diferenças apontadas entre os valores declarados pela impetrante na DCTF e os valores por ela recolhidos, justificando, portanto, a recusa da Fazenda em expedir a CND.” 6. Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1123557/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009). Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa. (Súmula 446, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 13/05/2010)

Outra consequência do referido entendimento é o de que não se aplicaria o benefício da denúncia espontânea (art. 138, CTN) nos casos em que tenha havido a entrega de declaração desacompanhada do tributo devido, já que tal declaração é suficiente à constituição do crédito tributário:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INEXISTÊN-

CIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. **CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE. RESP 962.379/RS, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 28.10.2008.** UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESP. 879.844/MG, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 25.11.2009. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Inexiste violação ao art. 535 do CPC quando o Tribunal aprecia fundamentadamente as questões suscitadas, ainda que de forma contrária ao interesse das partes. **2. Nos termos da Súmula 360/STJ, o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS — GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi tempestivamente declarado e constituído pelo próprio contribuinte, não se configura a denúncia espontânea, que somente pode ocorrer nos casos de mora, e desde que o sujeito passivo, antes de qualquer ação fiscal, comunique à autoridade competente a situação de inadimplência.** 3. Esta Corte reconheceu a legalidade da aplicação da Taxa SELIC na correção dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal por ocasião do julgamento do recurso representativo de controvérsia REsp. 879.844/MG, relatado pelo ilustre Ministro LUIZ FUX (Dje 25.11.2009). 4. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no AREsp 248571 / SP — Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO — PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/02/2013 e publicado no Dje em 12/03/2013 — os grifos não são originais). O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (Súmula 360, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 08/09/2008)

Além disso, o entendimento de que a entrega de declaração desacompanhada do pagamento antecipado do tributo dispensa o lançamento do crédito tributário — por constituir, ela própria, o respectivo crédito tributário — também tem reflexos no que se refere à cobrança judicial deste crédito. Isso porque, partindo das premissas de que (i) não há necessidade de a Fazenda Pública elaborar o lançamento e que (ii) a declaração do sujeito passivo con-

siste em verdadeira confissão de dívida, é possível chegar à conclusão de que, a partir do momento do vencimento do tributo declarado, a Fazenda Pública já pode exercer a pretensão de cobrar judicialmente a referida dívida, valendo tal vencimento, inclusive, como termo inicial da contagem do prazo prescricional previsto no art. 174, do Código Tributário Nacional. Eis a posição do Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INTERRUÇÃO. INAPLICABILIDADE NA HIPÓTESE.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS — GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário. **2. A termo inicial do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data da entrega da declaração ou a data do vencimento, o que for posterior, em conformidade com o princípio da Actio Nata.** 3. A entrega de declaração retificadora não tem o condão de, no caso dos autos, interromper o curso do prazo prescricional. 4. **Hipótese em que a declaração retificadora não alterou os valores declarados, tão somente corrigiu equívocos formais da declaração anterior, não havendo que falar em aplicação do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN. Não houve o reconhecimento de novo débito tributário. Prescrição caracterizada.** Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1347903 / SC — Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS — SEGUNDA TURMA, julgado em 28/05/2013 e publicado no DJe em 05/06/2013, os grifos não são originais).

Ainda, oportuno realçar que o Superior Tribunal de Justiça também já teve a oportunidade de decidir pela dispensa de qualquer ato do Fisco quando o sujeito passivo realiza depósito judicial de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o que se denominou de “lançamento tácito”:

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO.

DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA. 1. **Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação.** O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN. 2. **Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.** Precedentes da Primeira Seção. Agravo regimental não provido⁴².

II. 12. CARACTERÍSTICAS DO LANÇAMENTO

O instituto do lançamento possui em geral as seguintes características:

Forma escrita (declaração expressa de vontade). A exceção se cuida do lançamento homologatório tácito, na forma do art. 150 do CTN, que é uma declaração tácita de vontade
É ato administrativo vinculado e obrigatório . (v. parágrafo único do art. 142 e art. 3º, todos do CTN)
Tem caráter de definitividade (princípio da inalterabilidade do lançamento). A regra geral impõe que, após a cientificação regular do contribuinte ou responsável, o lançamento não pode mais sofrer modificação ⁴³ pela autoridade administrativa, em razão da proteção da segurança jurídica e da confiança do contribuinte, ou seja, é vedada, via de regra, a edição de outro ato administrativo de lançamento referente ao mesmo fato gerador (art. 146, do CTN).

II. 13. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO LANÇAMENTO

No que se refere à legislação aplicável ao lançamento, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 144, estabelece diferença de acordo com o conteúdo da legislação.

O *caput* do mencionado artigo dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Em primeiro lugar, é importante observar que a redação deste dispositivo é encarada por parte da doutrina como mais uma ratificação, pelo CTN,

⁴² BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, *AgRg no REsp 1163271/PR*, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2012, DJe 04/05/2012.

⁴³ Essa questão será melhor examinada nos itens II.5.3 e II.5.4, intitulados, respectivamente, “Princípio da Irreversibilidade” e “Princípio da Inalterabilidade do Lançamento”.

de que a natureza do lançamento é declaratória. Vejam-se as afirmações de Aliomar Baleeiro:

No art. 144, temos outra convicção de que o CTN atribui caráter declaratório ao lançamento, pois dispõe que ele não se regerá pela lei em vigor na data em que a autoridade procede à sua elaboração, como aconteceria se tivesse natureza constitutiva. O lançamento retroage à data do fato gerador e rege-se pela lei então vigente.

Essa lei regulará a base de cálculo, a tipicidade do fato gerador da obrigação principal, a alíquota, ainda que já esteja modificada ou revogada. Sobrevive para as situações jurídicas definitivamente constituídas ao tempo de sua vigência.

O lançamento apura e reconhece uma situação de fato num momento no tempo, o do dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia. Este é o princípio geral.⁴⁴ (Os grifos não são do original)

Em segundo lugar, a norma veiculada por meio do referido artigo é verdadeira expressão, no Código Tributário Nacional, do princípio da irretroatividade das leis, disposto genericamente no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988, e especificamente em matéria tributária no art. 150, III, “a”, da Carta Magna. Isto porque o lançamento a que faz referência o dito dispositivo é o ato administrativo de lançamento, aquele entendido como por meio do qual a autoridade fiscal aplica a norma abstrata e geral ao caso concreto. Considerando que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato impositivo, que, subsumindo-se à hipótese descrita na norma tributária, faz nascer o dever de realizar a prestação prevista na referida hipótese.

Sendo assim, nada mais natural que seja respeitada a ideia traduzida no brocardo *tempus regit actum*, segundo o qual os atos (ou fatos) jurídicos são regidos pela lei da época em acontecerem, por uma questão de segurança jurídica do contribuinte. Esclarece Misabel Abreu Machado Derzi⁴⁵:

[...] Como já realçamos, os arts. 143 e 144 do CTN partem do pressuposto de que o lançamento não cria a obrigação tributária. Portanto, o direito de crédito da Fazenda Pública, ao qual acresce liquidez e exigibilidade, lhe é preexistente. O lançamento sob esse prisma, tem efeitos meramente declaratórios, devendo aplicar a norma legal em vigor no momento do real nascimento da obrigação (que, aliás, coincide com o momento da criação do direito de crédito da Fazenda Pública).

A regra do art. 144, caput, que é regra de Direito material, regente do conteúdo substancial do lançamento e que deve refletir a estrutura fundamental do tributo, não encontra nenhuma exceção, nem mesmo como reiteradamente vem decidindo o STF, em relação à correção mo-

⁴⁴ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 792.

⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização ao art. 144. In: BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 795.



netária. **E nem poderia, uma vez que é simples desdobramento, no Direito Tributário, do princípio da irretroatividade das leis, tão insistentemente consagrado na Constituição de 1988. Assim, mesmo que à época da efetuação do lançamento, estiver totalmente revogada a lei vigente na data do fato jurídico, dar-se-á a ultratividade plena da lei ab-rogada, não podendo aplicar lei nova, de vigência posterior à ocorrência do fato jurídico.** (Os grifos não são do original)

Mencione-se o teor das Súmulas nºs 112 e 113, editadas pelo Supremo Tribunal Federal, por meio das quais foi assentada a irretroatividade das normas materiais tributárias quando da “constituição do crédito tributário”:

Súmula nº 112: O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” É DEVIDO PELA ALÍQUOTA VIGENTE AO TEMPO DA ABERTURA DA SUCESSÃO.

Súmula nº 113: O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” É CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS NA DATA DA AVALIAÇÃO.

Por outro lado, o primeiro parágrafo do artigo 144 realiza a seguinte ressalva:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O lançamento a que tal dispositivo se refere, neste caso, é o lançamento entendido como procedimento administrativo tendente a apurar a ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, tal norma dispõe que as normas procedimentais, processuais que disciplinam o lançamento, devem ser aplicadas imediatamente após a sua entrada em vigor.

O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se manifestar sobre o assunto quando proferiu decisão sobre a aplicabilidade das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 105/2001, a qual, revogando o art. 38, da Lei nº 4.595/1964, passou a regular a possibilidade de a administração fiscal poder examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras independentemente de autorização judicial. Eis a ementa do Recurso Especial nº 1.134.665, submetido à sistemática dos recursos repetitivos:



PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. **CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.**

1. A quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/90 e pela Lei Complementar 105/2001, normas procedimentais, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN.

2. O § 1º, do artigo 38, da Lei 4.595/64 (revogado pela Lei Complementar 105/2001), autorizava a quebra de sigilo bancário, desde que em virtude de determinação judicial, sendo certo que o acesso às informações e esclarecimentos, prestados pelo Banco Central ou pelas instituições financeiras, restringir-se-iam às partes legítimas na causa e para os fins nela delineados.

3. A Lei 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei 4.595/64.

4. O § 3º, do artigo 11, da Lei 9.311/96, com a redação dada pela Lei 10.174, de 9 de janeiro de 2001, determinou que a Secretaria da Receita Federal era obrigada a resguardar o sigilo das informações financeiras relativas à CPMF, facultando sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

5. A Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, revogou o artigo 38, da Lei 4.595/64, e passou a regular o sigilo das operações de instituições financeiras, preceituando que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários dos serviços (artigo 1º, § 3º, inciso VI, c/c o artigo 5º, caput, da aludida lei complementar, e 1º, do Decreto 4.489/2002).



[...]

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato imponível, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

11. A razoabilidade restaria violada com a adoção de tese inversa conducente à conclusão de que Administração Tributária, ciente de possível sonegação fiscal, encontrar-se-ia impedida de apurá-la.

[...]

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

(REsp 1134665/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009) (Os grifos não são do original)

Não obstante a decisão acima mencionada, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral deste tema, nos autos do Recurso Extraordinário nº 601.314, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, não tendo sido proferida nenhuma decisão de mérito até o momento.

II.14. PRINCÍPIOS NORTEIAM A DISCIPLINA DO LANÇAMENTO

O lançamento rege-se por quatro princípios: o da vinculação à lei (parágrafo único, do art. 142, do CTN); o da irretroatividade da lei tributária (art. 144, do CTN); o da irrevisibilidade (art. 145, do CTN) e o da inalterabilidade do lançamento (art. 146, do CTN). Vejamos cada um deles:

II.15. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO À LEI

Previsto no parágrafo único do art. 142, do CTN — dispositivo que se coaduna com o próprio conceito de tributo traduzido no art. 3º do mesmo diploma legal —, o princípio da vinculação à lei orienta que o lançamento constitui um ato vinculado, isto é, inexistente qualquer margem de discricionariedade do Fisco.

Nesse diapasão, Ricardo Lobo Torres⁴⁶ leciona que “vinculação à lei significa que a autoridade administrativa deve proceder ao lançamento nos estritos termos da lei, sempre que, no mundo fático, ocorrer a situação previamente descrita na norma” e, prosseguindo no argumento quanto à inexistência de discricionariedade, *in casu*, o autor assevera que dessa mesma vinculação resulta a obrigatoriedade do lançamento, no sentido de que a “autoridade administrativa não pode efetuar o lançamento contra um sujeito passivo e deixar de efetivá-lo, em idênticas circunstâncias, com relação a outra pessoa, movida por critérios subjetivos”.

Assim, a lei vincula o poder do agente administrativo ao não autorizar que sua vontade se manifeste livremente, vedando que seja feito um juízo de conveniência e oportunidade do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

II.16. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

O referido princípio significa que o lançamento será regido pela lei vigente no momento de ocorrência do fato gerador, ainda que esta tenha sido revogada ou modificada e, por tal razão, a norma que estiver em vigor quando da realização do lançamento não retroagirá para atingir aquele fato gerador anterior.

Cumprido destacar, todavia, que tal princípio se aplica apenas aos elementos relacionados ao aspecto interno do fato gerador, quais sejam, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo, eis que de acordo com o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, aos elementos afetos ao aspecto externo do referido fato gerador, a lei que vigorará é aquela que estiver vigendo no momento do lançamento.

Os elementos relativos ao aspecto externo do fato gerador são aqueles que não dizem respeito ao mérito do lançamento, como, por exemplo, os critérios de apuração, de fiscalização (inclusive os que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas) ou que confirmam maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário.

De toda forma, caso seja outorgada responsabilidade tributária a terceiros esta regra é excepcionada, exceção que para Luciano Amaro⁴⁷ é óbvia, por-

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 275-276.

⁴⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 375.

quanto “não se pode, por lei posterior à ocorrência do fato gerador, atribuir responsabilidade tributária a terceiro. Lei que o fizesse seria inconstitucional por retroatividade”.

II.17. PRINCÍPIO DA IRREVISIBILIDADE

Com fundamento no princípio da segurança jurídica — consagrado no art. 5º, XXXVI, da CRFB/1988 —, o princípio da irrevisibilidade⁴⁸, conforme o art. 145, do CTN, sustenta a estabilidade das relações jurídicas, ao determinar que o lançamento, uma vez notificado o contribuinte, não poderá ser revisto pela Fazenda Pública, equivalendo a um ato jurídico perfeito.

De toda forma, o lançamento poderá ser revisto diante da ocorrência de três exceções contempladas no próprio art. 145, do CTN, hipóteses previstas em seus incisos I a III, quais sejam: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e a (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, do CTN — situações em que a Administração obedece ao estatuído em lei ou em razão de ter sido induzida a erro por ato do contribuinte ou de terceiro.

A primeira hipótese trata da irrisignação do contribuinte em face do lançamento e, por esta razão, impugna⁴⁹ o ato, sendo que a Fazenda Pública, ao apreciar a impugnação, pode acolher os fundamentos levantados.

A segunda se refere ao recurso de ofício, em regra presente quando uma decisão de primeira instância contraria os interesses do Fisco, a fim de que esta seja examinada por uma autoridade superior para se confirmar se seria hipótese de alteração do lançamento.

Já a exceção descrita no inciso III, do art. 145, do CTN, faz referência ao preceito contido no art. 149 do mesmo diploma, o qual define as hipóteses de revisão ou lançamento de ofício.

Essas duas últimas hipóteses, previstas nos incisos II e III do art. 145 do CTN, expressam o princípio da autotutela que norteia a atividade administrativa, e que é corolário do princípio da legalidade. A autorização legal é pressuposto e requisito para a ação da administração, a qual também tem o dever de corrigir os atos que contrariam a lei, anulando-os ou corrigindo os seus vícios.

Importantíssimo ressaltar que tanto o lançamento de ofício quanto a revisão de ofício devem ser devidamente fundamentados, em razão dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Por fim, saliente-se que o parágrafo único do mesmo art. 149, do CTN, estabelece um limite temporal à revisão do lançamento, determinando que esta só pode ser iniciada se ainda não tiver sido extinto o direito da Fazenda Nacional de lançar o crédito tributário — prazo decadencial.

⁴⁸ A tensão entre o princípio da legalidade de um lado e da segurança jurídica de outro, na hipótese sob exame, é descrito de forma precisa por Alberto Xavier: “O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade — favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento — e o princípio da segurança jurídica — favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declaradas por atos da autoridade pública”. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 588.

⁴⁹ O §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal da União, expressão do princípio da **verdade material**, prevê a possibilidade de a impugnação pelo sujeito passivo ensejar o agravamento da exigência já realizada por meio de lançamento inicial, se, por exemplo, da perícia ou diligência determinada pela autoridade julgadora for constatada omissão ou incorreção do ato/procedimento. Dispõe o citado dispositivo: “art. 18. (...) § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexistências de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento **complementar**, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.” A denominada *reformatio in pejus* (alteração que agrava a situação do impugnante), que decorre do lançamento suplementar, pressupõe a devolução do prazo para a impugnação relativa à parte do lançamento modificada, mas foi recebida com reservas pela doutrina, conforme revela Ricardo Lobo Torres: “De uns tempos para cá, todavia, a prática administrativa fortaleceu-se no sentido de que a nova exigência poderia ser feita por emenda do auto de infração já lavrado. A doutrina recebeu com reservas tal direcionamento”. In TORRES, Ricardo Lobo. R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro (48), 1995. *Auto de Infração e Defesa Administrativa Fiscal*. pg. 186. Com a supressão do parágrafo único do art. 15 do citado Decreto nº 70.235/1972, em decorrência da edição da Lei nº 11.941, de 2009, dúvidas surgiram quanto à subsistência do agravamento do lançamento em questão. Sobre o tema vide o artigo disponibilizado no material relativo à aula 6, do Bloco 3, de RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. p.8/9.

II.18. PRINCÍPIO DA INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO

Disciplinado pelo art. 146, do CTN, o princípio da inalterabilidade do lançamento significa que qualquer alteração promovida nos **critérios jurídicos** que serviram de base para aquele ato somente poderá ser aplicada de forma prospectiva, isto é, apenas produzirá efeitos para o futuro com relação a um mesmo sujeito passivo, “ainda que haja modificação na jurisprudência administrativa ou judicial”.⁵⁰

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho⁵¹ argumenta que “considerando que a revogação de atos administrativos só é possível quando resultem do exercício de poderes discricionários e que a atividade administrativa do lançamento é vinculada, conclui-se que, em matéria de lançamento, não se cogita de revogação”.

O princípio da inalterabilidade consagra o *nemo potest venire contra factum proprium*, visto como o princípio da confiança legítima. Não se pode contradizer o que foi validamente⁵² manifestado. O artigo é a positivação de um princípio geral do direito que veda a contradição e tutela a confiança.

Sobre o tema, Luciano Amaro⁵³ esclarece, com propriedade que o que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados. (Os grifos são do original)

O professor Ricardo Lobo Torres assim leciona⁵⁴:

“De feito, a autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa. Nem mesmo se os Tribunais Superiores do País firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecida a convicção da presente do erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes. Esta é uma das consequências dos princípios constitucionais da segurança jurídica em matéria tributária.”

⁵⁰ AMARO. Op. cit. pp. 277-278.

⁵¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*.

⁵² Importante ressaltar a distinção entre a hipótese prevista no parágrafo único do art. 100 do CTN e a situação sob exame. A observância das normas complementares, que possuem a característica da generalidade e abstração, “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, ou seja, exime o contribuinte do pagamento de acréscimos legais, mas não afasta o dever de pagamento do tributo. Nesse sentido, a administração pode alterar o critério jurídico adotado e cobrar o tributo devido se passar a considerar equivocado o entendimento anteriormente adotado para um conjunto indeterminado de contribuintes. Por outro lado, no caso do lançamento já realizado, ato determinado quanto ao destinatário e ao caso a que se aplica (ato individualizado e concreto, não genérico e abstrato), a administração não pode alterar o critério jurídico adotado, em razão do princípio da inalterabilidade do lançamento.

⁵³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.377-378.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro (48), 1995. *Auto de Infração e Defesa Administrativa Fiscal*. pg. 179

O verbete da Súmula nº 227, do antigo TRF (Tribunal Federal de Recursos), expressa, de forma clara, que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Na mesma esteira, Rubens Gomes de Souza⁵⁵ defende que não é possível a revisão do lançamento quando o Fisco cometer erro de direito — incorreção na apreciação da natureza jurídica do fato gerador. Assim, apenas o erro de fato seria passível de ser revisto.

Sobre a distinção entre erro de fato e erro de direito, Ricardo Lobo Torres⁵⁶ afirma, destacando a dificuldade do tema, que “numa primeira aproximação, o erro de direito seria aquele relacionado com a questão de direito, ou seja, com a interpretação da hipótese legal, da premissa maior, da norma jurídica; o erro de fato, por seu turno, seria o decorrente da inexata identificação da *quaestio facti*, isto é, do fato da vida real que se deva subsumir na hipótese abstrata prevista na norma”, e conclui, no entanto, ser “vã a tentativa de separar questão de fato da questão de direito, porque são interdependentes e o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma”.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, já se manifestou sobre o tema, estabelecendo as premissas para diferenciar o que seria erro de fato e erro de direito, deixando claro que apenas poderá haver lançamento retroativo acaso fique constatada a ocorrência de erro de fato. Confira-se:

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

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

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, *verbis*:

⁵⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. *Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos*. In: RT, 175. São Paulo: RT, 1948, p. 447.

⁵⁶ TORRES (1995), op. cit., p. 182.

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

I — impugnação do sujeito passivo;

II — recurso de ofício;

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

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

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

I — quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de

⁵⁷ BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Resp nº 1.130.545 — RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Julgado em 09/10/2010.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 184.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. pp. 257-258.

sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”

8. A distinção entre o “erro de fato” (que autoriza a revisão do lançamento) e o “erro de direito” (hipótese que inviabiliza revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

‘Enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui ‘erro de fato’, por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município ‘X’, mas estar consignado como tendo acontecido no Município ‘Y’ (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

‘Erro de direito’, por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.’ (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário — Linguagem e Método”, 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

‘O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração.’ (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

‘O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer ‘fato’, mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma ‘relevância jurídica’, a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas depura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um ‘erro’ de valoração jurídica do fato (o tal ‘erro de direito’), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior.’ (Eduardo Sabbag, in “Manual de Direito Tributário”, 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

‘Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.



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

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

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício.'

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

11. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.⁵⁷

Entendimento diametralmente oposto ao do STJ é o defendido por Hugo de Brito Machado,⁵⁸ segundo o qual o erro de direito não se confunde com a mudança de critério jurídico.

Para ele, o primeiro seria inadmissível, em função do princípio da legalidade, já o segundo seria permitido, porque não existiria apenas uma única interpretação acertada da lei. Alberto Xavier,⁵⁹ por sua vez, critica o posicionamento de Hugo de Brito Machado,⁶⁰ entendendo que a lei é unívoca, só havendo uma única interpretação correta. Assim, para este último doutrinador, erro de direito e modificação de critérios jurídicos são dois limites distintos e cumulativos à revisão do lançamento.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 262.

III. BLOCO 2 — O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO

CASO GERADOR

A sociedade Y, com dúvidas acerca dos efeitos que uma recente alteração na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, de que é contribuinte, surtirá na forma de apuração do imposto para as atividades que exerce, questiona-lhe sobre a possibilidade e conveniência de formular consulta tributária à administração fazendária sobre o tema nos termos da IN RFB 1.396/2013 (com as alterações da IN RFB nº. 1.434/2013). Em suma, seu cliente necessita de esclarecimentos com relação aos seguintes pontos: a) Primeiramente, esclarece **que uma associação de empresas** do seu ramo propôs formular a consulta em favor de seus filiados e, diante disso, questiona quais seriam **as vantagens e desvantagens caso aceite esta estratégia**; b) Cogitando realizar **o procedimento em nome próprio**, questiona sobre a conveniência de formular a consulta no domicílio tributário de uma de suas **filiais**, tendo em vista o órgão fazendário daquela localidade estar aparentemente melhor aparelhado para analisar a questão em tempo mais reduzido; c) Tendo sido informada de que uma concorrente do mesmo ramo logrou obter solução de consulta com base no entendimento mais favorável possível na aplicação da nova legislação, questiona sobre a possibilidade de se valer daquela solução de consulta; e d) Por fim, solicita esclarecimentos sobre os efeitos que a demora no pagamento poderá gerar caso opte por realizar a consulta ao invés de ingressar em juízo com a ação competente.

III.1. BREVE INTRÓITO

Conforme já destacado, alguns autores preferem chamar de **procedimento** a modalidade de iniciativa do contribuinte quando não há contencioso instaurado.

É o caso, por exemplo, de Cláudio Carneiro⁶¹:

Preferimos chamar de procedimento essa modalidade de iniciativa do contribuinte, pois não há aqui um litígio configurado entre ele e o Fisco. Podemos indicar como exemplos dessa modalidade de procedimento não contencioso a **consulta** e a **denúncia espontânea**.

Por outro lado, conforme já mencionado, outros autores, como Hugo de Brito Machado⁶², adotam a expressão **processo administrativo** em sentido

⁶¹ CARNEIRO Cláudio. *Processo Tributário. Administrativo e Judicial*. 4ª Ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013. p.59.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo: RT, 2010. p. 307



amplo, para compreender, também, a fase não contenciosa da relação jurídica entre o fisco e o contribuinte.

A partir da próxima aula, que inicia o Bloco 3 deste curso, será estudado o contencioso administrativo, que se instaura com a impugnação pelo sujeito passivo do lançamento realizado pelo Fisco ou da decisão administrativa que denega o pedido de restituição de indébito.

III.2. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA

A consulta é o meio de que dispõe o sujeito passivo para dirimir dúvidas acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária. Durante o período de análise, isto é, enquanto não houver decisão, a Fazenda Pública está impedida de adotar quaisquer medidas coercitivas com o objetivo de exigir o tributo sobre o qual versa a consulta formulada.

É, portanto, instituto que visa concretizar o princípio da segurança jurídica, havendo, no entanto, requisitos e pressupostos à sua eficácia.

A Fazenda Pública responsável pela resposta da consulta é aquela competente para exigir o tributo sobre o qual versa a dúvida.

Em âmbito federal, os artigos 48, 49 e 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelecem:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em **instância única**.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I — a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

II — a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **poderá** ser atribuída: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

I — a unidade central; ou (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

II — a unidade descentralizada. (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.



§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§ 6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8º O juízo de admissibilidade do recurso será realizado na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I — a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II — a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.



§ 14. A consulta poderá ser formulada por meio eletrônico, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 15. O Poder Executivo regulamentará prazo para solução das consultas de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul — MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Portanto, de acordo com o art. 49 da lei, a disciplina para solução de consulta ou a declaração de sua ineficácia foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo **inaplicável** as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235/72.

Os artigos 7º a 9º da citada IN RFB nº 1396/13, a qual dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, disciplinam a solução de consulta relativa aos tributos federais, estabelecendo a competência da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit):

Art. 7º A solução da consulta compete à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

§ 1º A ineficácia da consulta poderá ser declarada pela Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (Disit) e pela Cosit.



§ 2º A consulta será solucionada em instância única, não cabendo recurso nem pedido de reconsideração da Solução de Consulta ou do Despacho Decisório que declarar sua ineficácia, ressalvado o disposto nos arts. 19 e 20.

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

§ 1º A Solução de Consulta deverá conter:

I — identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ, CEI ou CPF, e domicílio tributário do consulente;

II — número, assunto, ementa e dispositivos legais;

III — relatório;

IV — fundamentos legais;

V — conclusão; e

VI — ordem de intimação.

§ 2º Aplica-se à Solução de Divergência, no que couber, o disposto no § 1º.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. ((Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Permanece, no entanto, a aplicabilidade dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72, e do art. 48 da Lei nº 9.430/96, aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias. Essas consultas, pertinentes à classificação fiscal de mercadorias, devem ser formuladas por escrito, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 08 de maio de 2014, que trata dos processos administrativos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias. Deve ser preenchido formulário próprio, disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, apresentada nos termos do disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.412, de 22 de novembro de 2013, e dirigida à Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana).

Por sua vez, no Estado do Rio de Janeiro, as decisões de processo de consulta competem em primeira instância à Coordenação de Consulta Jurídica-Tributária (CCJT) e em grau de recurso ao Superintendente de Tributação⁶³, com observância da orientação normativa fixada pelo Secretário de Estado de Fazenda.

⁶³ Nesse sentido dispõem o art. 276 do Decreto-lei 05/75 e o art. 86 da Resolução SEFAZ nº 45/2007.

III.2.1. Da Legitimidade para formular consulta

Além do sujeito passivo da obrigação tributária, também são legitimados para formular consulta o órgão da Administração Pública e entidade representativa de categoria econômica ou profissional, consoante o disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I — sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II — órgão da administração pública; ou

III — entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

§ 1º No caso de pessoa jurídica, **a consulta será formulada pelo estabelecimento matriz.**

§ 2º Não será admitida a apresentação de consulta formulada por mais de um sujeito passivo em um único processo, ainda que sejam partes interessadas no mesmo fato, envolvendo a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica.

§ 3º Considera-se representante do órgão da administração pública a pessoa física responsável pelo ente perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e a investida de poderes de representação do respectivo órgão.

Portanto, em âmbito federal, a consulta realizada por pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento deve ser formulada pela matriz, devendo esta comunicar o fato aos seus demais estabelecimentos.

No Estado do Rio de Janeiro, o artigo 150 do Decreto Estadual nº 2.473/79 traz em sua redação o mesmo rol de legitimados para formular consulta constante da legislação federal.

Art. 150. A consulta sobre matéria tributária é facultada;

I — ao sujeito passivo da obrigação;

II — às entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais;

III — aos órgãos da administração pública em geral.

De acordo com o caput do art. 151 do Decreto estadual, a consulta deve ser “apresentada na repartição fiscal a que estiver jurisdicionado o consulente”.

Em âmbito federal, além de versar sobre a legislação tributária e aduaneira, ambas sob responsabilidade da Receita Federal do Brasil⁶⁴, a consulta também visa fixar entendimento oficial quanto à classificação fiscal de mercadorias⁶⁵.

⁶⁴ A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, antes denominada Secretaria da Receita Federal, órgão da Administração Direta, subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, e extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

⁶⁵ A Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 08 de maio de 2014, trata dos processos administrativos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias.



Quanto à consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 08 de maio de 2014, pode ser realizada:

- a) pelo sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;
- b) por órgão da administração pública; ou
- c) por entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

III.2.2. Dos requisitos à consulta

Alexandre Barros Castro⁶⁶ dispõe acerca de 4 (quatro) requisitos imprescindíveis para que a consulta tributária seja recebida pelo Estado:

- a) deve ser formulada nos limites das competências tributárias constitucionalmente fixadas;
- b) poderá versar unicamente sobre a interpretação e aplicação da lei tributária;
- c) deve existir real interesse do consulente, haja vista sua direta ligação com a possível exação fiscal; e
- d) não pode ter sido iniciado procedimento administrativo tributário ou processo judicial sobre o fato ou situação.

A legislação tributária estabelece que a consulta deve ser formulada por escrito⁶⁷ e dirigida à autoridade competente para respondê-la⁶⁸, além de apresentada na unidade administrativa com atribuição para tanto.

No âmbito da União, a consulta pode ser formulada por meio eletrônico ou em formulário impresso, devendo ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de domicílio tributário do consulente.

Os artigos 3º a 6º da citada IN RFB nº 1396/13 estabelecem diversos requisitos eficácia da solução formulada pelo sujeito passivo:

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no *caput* do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

§ 1º A consulta poderá ser formulada:

I — por meio eletrônico (Portal e-CAC), mediante uso de certificado digital; ou

II — em formulário impresso, caso em que será digitalizada, passando a compor o processo eletrônico (e-processo), obedecidas as normas específicas a este relativas.

⁶⁶ CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e Prática do Direito Processual Tributário. Editora Saraiva, 2000. p. 147.

⁶⁷ A consulta presencial/verbal ou aquela realizada por meio do denominado "Fale Conosco" promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (www.fazenda.rj.gov.br), não produzem os efeitos que são próprios da consulta jurídica-tributária, apesar de serem instrumentos de comunicação amplamente utilizadas pelos contribuintes.

⁶⁸ A Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, com a sua redação conferida pela Lei nº 11.457/2007, estabelece que são atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo, elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais (art. 6º). Por sua vez, o art. 3º da Lei Complementar nº 69/90, estabelece que compete ao Auditor Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, além de outras atribuições, "emitir parecer em processos de consulta e de regime especial, bem como de extinção, suspensão e exclusão de crédito tributário".



§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

I — identificação do consulente:

a) no caso de pessoa jurídica ou equiparada: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail ou Caixa Postal Eletrônica), cópia do ato constitutivo e sua última alteração, autenticada ou acompanhada do original, número de inscrição no CNPJ ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade;

b) no caso de pessoa física: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail ou Caixa Postal Eletrônica), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

c) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração; e

d) no caso de órgão da administração pública, além da documentação de identificação do representante legal, cópia do ato de sua nomeação ou de delegação de competência, quando não conste como responsável pelo órgão público perante o CNPJ;

II — na consulta apresentada pelo sujeito passivo, declaração de que:

a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;

b) não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; e

c) o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o consulente;

III — circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

IV — indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

§ 3º No caso de consulta formulada por pessoa jurídica, a declaração a que se refere o inciso II do § 2º deverá ser prestada pela **matriz** e abranger todos os estabelecimentos.

§ 3º No caso de consulta formulada por pessoa jurídica, a declaração a que se refere o inciso II do § 2º deverá ser prestada pela matriz e **abrange todos os estabelecimentos.**

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)



§ 4º A declaração prevista no inciso II do § 2º aplica-se à consulta apresentada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, salvo se formulada em nome dos associados ou filiados.

§ 5º A entidade representativa de categoria econômica ou profissional que formular consulta em nome de seus associados ou filiados deverá apresentar autorização expressa destes para representá-los administrativamente, em estatuto ou documento individual ou coletivo.

§ 6º A declaração prevista no inciso II do § 2º aplica-se à consulta apresentada por órgão da administração pública, salvo se versar sobre situação em que este não figure como sujeito passivo.

§ 7º Na hipótese prevista na alínea “d” do inciso I do § 2º, quando o órgão da administração pública não dispuser de procurador em seu quadro funcional, o profissional contratado poderá formular consulta quando investido de mandato de representação mediante procuração pública.

§ 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

§ 9º Ressalvada a hipótese de matérias conexas, a consulta deverá referir-se somente a um tributo administrado pela RFB.

Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, deverá o consulente informar:

I — a classificação adotada e pretendida, com os correspondentes critérios utilizados;

II — o enquadramento do serviço, do intangível ou de outras operações na legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), quando for o caso; e

III — descrição do serviço, do intangível ou da operação objeto da consulta.

Parágrafo único. Informações e documentos necessários para a correta caracterização técnica dos serviços, intangíveis e outras operações objeto da consulta, quando expressos em língua estrangeira, serão acompanhados de tradução para o idioma nacional.

Art. 5º O consulente poderá ser intimado para apresentar outras informações ou elementos que se fizerem necessários à apreciação da consulta.

Art. 6º A consulta sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio poderá referir-se a mais de um serviço, intangível ou operação, desde que conexos.



Portanto, não pode o consulente se encontrar sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta nem estar intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta. O fato exposto na consulta não pode ter sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o consulente. Ainda, a consulta deve ser circunscrita a fato determinado e conter descrição detalhada de seu objeto bem como indicação das informações necessárias à elucidação da matéria. Além de indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, também devem ser explicitados os fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

Para a correta formulação das consultas pelo novo processo estabelecido na Instrução Normativa RFB nº 1464/2014, que disciplina as consultas quanto à classificação fiscal de mercadorias deve ser observado o seguinte:

- I — a consulta apresentada por pessoa jurídica será formulada pelo seu estabelecimento matriz;
- II — não será admitida a apresentação de consulta formulada por mais de um consulente em um único processo; e
- III — considera-se representante do órgão da administração pública a pessoa física responsável pelo ente perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e a investida de poderes de representação do respectivo órgão.

Quando da apresentação da consulta deverão ser atendidos os seguintes requisitos formais:

- I — com relação à identificação do consulente, informar:
 - a) no caso de pessoa jurídica ou equiparada: razão social, nome fantasia, endereço, endereço eletrônico (e-mail ou Caixa Postal Eletrônica), cópias do ato constitutivo e de sua última alteração, autenticadas ou acompanhadas dos originais, número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou ramo de atividade, além de telefone e endereço eletrônico de pessoa apta a responder perguntas de ordem técnica sobre a mercadoria sob consulta;
 - b) no caso de pessoa física: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail ou Caixa Postal Eletrônica), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);
 - c) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração; e



d) no caso de órgão da administração pública: além da documentação de identificação do representante legal, cópia do ato de sua nomeação ou de delegação de competência, quando não conste como responsável pelo órgão público perante o CNPJ;

II — com relação à consulta formulada por sujeito passivo, apresentar declaração de que:

a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a mercadoria objeto da consulta;

b) não está intimado a cumprir obrigação tributária principal ou acessória, relacionada de qualquer forma à mercadoria sob consulta; e

c) a mercadoria sob consulta não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o consulente; e

III — prévia adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), nos termos da Instrução Normativa SRF nº 664, de 21 de julho de 2006.

Além desses requisitos formais, a mercadoria deve ser caracterizada de forma pormenorizada e conter todas as indicações necessárias à elucidação da matéria, informando no que couber:

I — nome vulgar, comercial, científico e técnico;

II — marca registrada, modelo, tipo e fabricante;

III — descrição da mercadoria;

IV — forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros);

V — dimensões e peso líquido;

VI — apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros), com as respectivas capacidades em peso ou em volume;

VII — matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume, ou ainda seus componentes;

VIII — função principal e secundária;

IX — princípio e descrição do funcionamento;

X — aplicação, uso ou emprego;

XI — forma de acoplamento de motor a máquinas ou aparelhos;

XII — processo detalhado de obtenção (como: etapas do processamento industrial);

XIII — imagens nítidas; e

XIV — classificação adotada e pretendida, com os correspondentes critérios utilizados.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, há requisitos fixados tanto no Decreto-lei nº 05/75 (arts. 273, 274 e 275) como no Decreto nº 2.473/79 (arts. 151 e 152), os quais dispõem:



Decreto-lei nº 05/75

Art. 273. A consulta a ser apresentada, por escrito, sobre a matéria tributária, é facultada ao sujeito passivo da obrigação tributária e a outras pessoas, nas condições a serem determinadas pelo Poder Executivo.

Art. 274. A petição deverá ser apresentada, no domicílio tributário do consulente, ao órgão incumbido de administrar o tributo sobre que versa.

Art. 275. A consulta deverá focalizar somente dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e será formulada objetiva e claramente, formalizando, de modo preciso, a matéria cuja elucidação se fizer necessária e indicará:

I — o fato objeto da consulta;

II — se versa sobre hipóteses em relação à qual já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso positivo, a sua data; e

III — as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive a interpretação dada pelo consulente.

Decreto nº 2.473/79

Art. 151. A consulta deverá ser formulada por escrito, observado o disposto na seção III do Capítulo I, e apresentada na repartição fiscal a que estiver jurisdicionado o consulente, devidamente acompanhada do comprovante de recolhimento da taxa⁶⁹ a que se refere o item 12 do inciso III do Art. 107, do Decreto Lei n.º 5/75, com as alterações trazidas pela Lei n.º 2.879/97, quando for o caso.

Art. 152. A consulta deverá versar, apenas, sobre dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e focalizar a matéria de forma objetiva, clara e precisa, indicando obrigatoriamente:

I — o fato sobre o qual versa;

II — se, em relação à questão a ser elucidada, já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso afirmativo, a data de sua ocorrência;

III — a interpretação dada pelo consulente às disposições legais ou regulamentares invocadas.

Portanto, toda consulta relativa a tributos estaduais fluminenses, além de cumpridos os pressupostos e requisitos exigidos (como as partes legítimas, relevância jurídica da consulta, forma escrita, e etc.) deverá ser precedida de recolhimento da taxa administrativa pertinente.

O citado Decreto Estadual nº 2.473/1979, em seu art. 165, estabelece, ainda, situações que ensejarão o não conhecimento da consulta tributária:

⁶⁹ Processo E-04-078-526-2010.

Art. 165. A consulta não será conhecida e deixará de produzir os efeitos que lhe são próprios, quando:

I — for apresentada à repartição após o início de qualquer procedimento fiscal contra o consultente;

II — estiver em desacordo com o disposto nos artigos 151 e 152;

III — a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

IV — for manifestamente protelatória;

V — o fato constituir, de acordo com a lei, crime ou contravenção penal.

VI — desacompanhada do comprovante de recolhimento da taxa a que se refere o item 12, do inciso III do Art. 107 do Decreto Lei n.º 5/75, com as alterações trazidas pela Lei n.º 2.879/97.

Assim, algumas hipóteses de não conhecimento da consulta tributária estão relacionadas **com a má-fé** contribuinte, que tenta utilizar-se de um instituto jurídico benéfico para obter alguma vantagem indevida, inserindo nesse gênero os incisos I, IV e V do artigo 165.

Outras situações em que há previsão de não conhecimento da consulta tributária dizem respeito à **falta de requisitos formais mínimos** ao seu recebimento, como são os casos previstos nos incisos II e VI.

Por fim, no que se refere ao disposto no inciso III do citado art. 165 (III — a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação), recomenda-se a leitura do Trabalho de Conclusão de 2013 do Curso da FGV Direito Rio⁷⁰, intitulado “ANÁLISE CRÍTICA DA REGRA DISCIPLINADORA DO NÃO CONHECIDA DA CONSULTA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO”, de Guilherme Villas Bôas e Silva.

Além do exposto, a consulta somente produzirá os seus efeitos próprios se alguns pressupostos forem atendidos, isto é, tem que ser pertinente, possuir relevância jurídica e cumprir alguns outros requisitos⁷¹, como: a boa-fé implícita; formulada “antes do prazo legal para recolhimento do tributo” (e não da ocorrência do fato gerador) para ser considerada eficaz⁷²; a inexistência de “disposição literal de lei” ou ato normativo disciplinando expressamente a matéria consultada; inexistência de lançamento sobre o fato consultado; inexistência de consulta anterior no mesmo sentido formulado pelo consultente sem que tenha havido alteração normativa e não versar sobre a constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária.

Dessa forma, a “consulta” protelatória, não será recebida como tal e, por conseguinte, sobre ela não recairão os esperados efeitos. Com efeito, a dúvida tem que ser determinada e específica, contendo a descrição pormenorizada do fato/objeto duvidoso, inclusive com a demonstração da legislação pertinente que fundamente a consulta, pois, sem isso, não será recebida.

⁷⁰ Disponível em: <<http://biblioteca.digital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11410/Guilherme%20Villas%20B%20e%20Silva.pdf?sequence=1>>. Pesquisa em 13.07.2015.

⁷¹ FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de Consulta Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.p. 39/61.

⁷² Dispõe art. 152 do Decreto nº 2.473/79 do Estado do Rio de Janeiro: “Art. 152. A consulta deverá versar, apenas, sobre dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consultente e focalizar a matéria de forma objetiva, clara e precisa, indicando obrigatoriamente: (...) II - se, em relação à questão a ser elucidada, já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso afirmativo, a data de sua ocorrência.”

III.2.3. Dos Efeitos da Consulta Tributária

Além de impedir o Fisco de adotar quaisquer medidas coercitivas com o objetivo de exigir o tributo sobre o qual versa a consulta formulada, existem outros efeitos decorrentes da consulta eficaz. Sem prejuízo da suspensão da exigibilidade do tributo enquanto não apreciada a consulta, não há, também, aplicação de multa e juros de mora a partir da data de protocolização da consulta até o prazo final para recolhimento do tributo, após a resposta do Fisco. Nesse sentido é a previsão expressa no § 2º do artigo 161 do CTN, senão vejamos:

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

(...)

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

Acerca do dispositivo do CTN, Dejalma de Campos⁷³ pontua que:

O Código Tributário Nacional, em seu art. 161 e parágrafos, ressalta três dos seus efeitos, declarando que, quando formulada dentro do prazo legal para o recolhimento do tributo, impede:

- a) a cobrança de juros moratórios;
- b) a imposição de penalidades, ou
- c) a aplicação de medidas de garantia.

Assim, caso o contribuinte, de boa-fé, tenha formulado consulta tributária cumprindo os requisitos legais e os seus pressupostos, não pode haver (i) a cobrança de juros moratórios, (ii) a imposição de penalidades e a (iii) aplicação de quaisquer medidas de garantia.

Em âmbito federal, o Capítulo IV da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, composto pelos artigos 10 a 18, intitulado “Dos Efeitos da Consulta”, disciplina a matéria nos seguintes termos:

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

⁷³ CAMPOS, Dejalma de. *Processo Administrativo Tributário*. Editora Quartier Latin do Brasil. 2007. p. 124.



Parágrafo único. Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deverá ser efetuado no prazo referido no caput, ou no prazo normal de recolhimento do tributo, o que for mais favorável ao consulente.

Art. 11. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

Art. 12. Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada.

Art. 13. Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica serão estendidos aos demais estabelecimentos.

Art. 14. No caso de consulta formulada por órgão da administração pública que versar sobre situação em que este não figure como sujeito passivo, os efeitos referidos no art. 10 não alcançarão o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória.

Art. 15. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos referidos no art. 10 somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta.

Art. 15. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos referidos no art. 16 somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 11, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o 30º (trigésimo) dia subsequente à data da ciência da solução da consulta.

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I — com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II — em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;



III — por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

IV — sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial;

V — por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada;

VI — quando o fato houver sido objeto de decisão anteriormente proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente;

VII — quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

VIII — quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

IX — quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

X — quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal;

XI — quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

XII — quando versar sobre procedimentos relativos a parcelamento de débitos administrados pela RFB;

XIII — sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

XIV — quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

§ 1º O disposto no inciso IV do caput não se aplica a consulta formulada por órgão público, na hipótese a que se refere o art. 14, tendo em vista que a resposta terá caráter meramente informativo.

§ 2º O disposto no inciso V do caput não se aplica à consulta apresentada em unidade da RFB no período em que o consulente houver readquirido a espontaneidade em virtude de inobservância, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado do procedimento fiscal, do disposto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ainda que a fiscalização não tenha sido encerrada.

§ 3º O disposto no inciso XII do caput não se aplica à hipótese de consulta sobre a interpretação das normas acerca do parcelamento de débitos administrados pela RFB, ressalvadas as competências previstas em leis e atos normativos específicos.



§ 4º Os efeitos produzidos pela consulta cessarão após 30 (trinta) dias da data de publicação na Imprensa Oficial, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, de ato normativo que discipline a matéria consultada.

Na consulta eficaz — ou seja, aquela que atende aos requisitos mínimos estipulados pela legislação de regência — será proferida Solução de Consulta que conterà: a) identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ ou CPF, e domicílio tributário do interessado; b) número da Solução de Consulta, assunto e ementa; c) relatório da consulta; d) fundamentos legais; e) conclusão; e f) ordem de intimação.

De acordo com o art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1464/2014, a consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à mercadoria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta. Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deverá ser efetuado dentro deste prazo, ou no prazo normal de recolhimento do tributo, o que for mais favorável ao consulente.

Cabe lembrar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declarações ou cumprimento de outras obrigações acessórias, entretanto, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à mercadoria consultada, a partir da apresentação da consulta até o 30º (trigésimo) dia subsequente à data da ciência da Solução de Consulta.

As Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência serão publicadas no DOU, com o número da solução, o assunto, a ementa e os dispositivos legais; e na Internet, no site da RFB, com exceção do número do processo eletrônico, dos dados cadastrais do consulente, de dados sigilosos da mercadoria e de qualquer outra informação que permita a identificação do consulente e de outros sujeitos passivos.

No Estado do Rio de Janeiro, o Decreto Estadual nº 2.473/1979 estabelece em seus artigos 162, 163 e 164:

Art. 162. A Consulta regularmente formulada suspende o curso da mora em relação à matéria sobre a qual verse a inicial.

Parágrafo único — Recomeçará o curso da mora, a partir do dia seguinte àquele em que se tomar definitiva a solução dada à consulta.

Art. 163. Enquanto não solucionada definitivamente a consulta, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente, em relação à matéria consultada.



Art. 164. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos nos artigos 162 e 163 só alcançarão seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da resposta.

Diversamente do modelo federal, segundo o qual, como regra geral, não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia (§3º do art. 48 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito), no Estado do Rio de Janeiro, a matéria encontra-se disciplinada nos arts. 155 a 157 do citado Decreto nº 2.473/79, nos seguintes termos:

Art. 155. Da solução dada à consulta cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Superintendente de Administração Tributária⁷⁴.

Parágrafo único — O prazo para a interposição de recurso é de 15 (quinze) dias.

[Redação do art. 155, alterado pelo Decreto Estadual n.º 10.573/1987, vigente desde 05.11.1987].

[*redação(ões) anterior(es) ou original*]

Art. 156. Julgado o recurso, serão observadas as disposições do artigo 154.

Art. 157. Não cabe pedido de reconsideração da decisão proferida, em primeira e segunda instâncias, no processo de consulta.

Art. 158. As soluções dadas em processo de consulta terão ampla divulgação, através da Imprensa oficial, convênios com entidades de classe, editoras especializadas e de outros meios de comunicação ao alcance da repartição.

Art. 159. Modificada qualquer orientação consubstanciada em ato normativo, as obrigações decorrentes dessa modificação serão cumpridas por todos aqueles a que ela se aplicar, no prazo estabelecido no ato modificativo, que obrigará mesmo aqueles que tiverem feito consultas individuais.

Art. 160. São definitivas as soluções dadas à consulta:

I — pelo Coordenador de Tributação, expirado o prazo para o recurso voluntário, sem que este haja sido interposto;

II — pelo Superintendente de Administração Tributária.

[Redação do art. 160, alterado pelo Decreto Estadual n.º 10.573/1987, vigente desde 05.11.1987].

[*redação(ões) anterior(es) ou original*]

Art. 161. O não cumprimento da resposta definitiva sujeitará o consulente às penalidades cabíveis, mediante a lavratura de auto de infração.

⁷⁴ A referência está desatualizada, sendo competente, atualmente, o Superintendente de Tributação.



Dois exemplos disponíveis no sítio da SEFAZ (www.sefaz.rj.gov.br) são esclarecedores acerca dos possíveis efeitos de recurso de consulta: Processos E-04/079/174/14 (043/15) e E-04/079/4808/14 (005/15)

III.3. DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada, se for o caso**, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera **espontânea** a denúncia apresentada após o **início** de qualquer **procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração**. (grifos não existentes no original)

Portanto, com o objetivo de incentivar a regularização da situação do contribuinte, que infringiu a legislação tributária, o instituto da “denúncia espontânea” caracteriza-se como uma espécie de privilégio ou favor legal fixado pela lei⁷⁵ que disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive sobre obrigação e crédito tributário, a teor do disposto na alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB-88).

Diante da possibilidade de imposição de sanção pelo Fisco, há um estímulo para que o contribuinte confesse a prática da infração⁷⁶, visando afastar a aplicação das pesadas multas tributárias.

Ressalte-se, entretanto, que os tributaristas divergem quanto à interpretação deste dispositivo do CTN, em especial no que concerne à aplicação do instituto em relação aos tributos sujeitos ao denominado lançamento por homologação.

Parcela da doutrina pátria sustenta que os efeitos da denúncia espontânea também se aplicam tanto na hipótese de inadimplemento do dever de pagar o tributo como em relação às obrigações tributárias formais ou acessórias.

A expressão “**se for o caso**”, utilizada no *caput* do transcrito art. 138 do CTN, reforça a tese no sentido da possibilidade de denúncia espontânea em situações onde não há pagamento de tributo, o que corresponderia às obrigações acessórias, também chamadas de deveres instrumentais.

⁷⁵ A Lei nº 5.172/66 (CTN) foi recepcionada pela CRFB-88 com *status* de lei complementar.

⁷⁶ Aponta Luciano Amaro que “Por outro lado, não basta o início de qualquer procedimento ou a existência de qualquer medida de fiscalização por parte da repartição fiscal competente para apurar a infração praticada. É necessário, além disso, que a atuação do Fisco esteja relacionada com a infração, no sentido de que o prosseguimento normal dos trabalhos tenha a possibilidade (não a certeza) de identificar a prática da infração. Se a medida de fiscalização diz respeito limitadamente ao exame de determinado assunto, e a infração se refere à matéria estranha àquela que esteja sendo objeto da investigação, a espontaneidade não estará afastada”. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 452).



Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado⁷⁷ que o cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura uma forma de denúncia espontânea da infração, afastando a responsabilidade do sujeito passivo:

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra ou não pagamento do tributo como as infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.

Incorporando argumentos de natureza finalística, Leandro Paulsen⁷⁸ sustenta que a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias restringe a própria eficácia do dispositivo relativamente às obrigações principais:

Não há razão, legal ou mesmo finalística, que possa embasar satisfatoriamente a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias. Pelo contrário, a expressão “se for o caso”, constante desse artigo, cumpre justamente este papel integrador das obrigações acessórias, deixando claro que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária implicará pagamento de tributo, pois há os simples deveres formais de fazer, não fazer ou tolerar que caracterizam obrigações acessórias.

Na mesma linha aponta José Jayme de Macedo⁷⁹, Auditor Fiscal do Estado do Rio de Janeiro aposentado e ex-representante do Fisco estadual no Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região se posicionou sobre o tema no seguinte sentido, relativamente à entrega da Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais — DCTF — que é uma obrigação tributária acessória fixada pela legislação tributária federal:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. MULTA. LEI Nº 10.426/2002. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. 1. **A denúncia espontânea tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF**, uma vez que o inadimplemento de obrigação acessória constitui infração tributária. Assim o seu cumprimento fora do prazo legal, mas anterior a procedimento fiscalizatório, enseja o reconhecimento da hipótese do art. 138 do CTN. Prejudicada a análise do caráter confiscatório da multa. 2. Obrigação descumprida em momento anterior à Lei nº 10.426/2002, cuja utilização como fundamento legal da multa resta afastada. 3. Apelação provida. (TRF-4 — AC: 37804 PR

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008a. p. 92.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário — Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9.ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2007, p. 992.

⁷⁹ MACEDO, José Jayme de Código Tributário Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.



2004.70.00.037804-1, Relator: ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, Data de Julgamento: 09/08/2006, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 30/08/2006 PÁGINA: 406)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. 1. **A denúncia espontânea tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega do DCTF**, uma vez que o inadimplemento de obrigação acessória constitui infração tributária. Assim o seu cumprimento fora do prazo legal, mas anterior a procedimento fiscalizatório, enseja o reconhecimento da denúncia espontânea. 2. Apelação improvida. (TRF-4 — AC: 2606 PR 2000.70.03.002606-6, Relator: ARTUR CÉSAR DE SOUZA. Data de Julgamento: 07/12/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/01/2006, p. 511).

Portanto, deve-se ter em mente que há posicionamento doutrinário abalizado e também jurisprudência do Poder Judiciário no sentido da aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea tanto para a obrigação principal como para a *obrigação acessória*.

Em que pese o exposto, **segundo linha de pensamento diversa**, o Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁸⁰, introduziu o entendimento no sentido de que o descumprimento de *obrigações tributárias acessórias não exclui a multa moratória, não se aplicando o benefício da denúncia espontânea, como regra geral, às obrigações acessórias autônomas, assim qualificadas como aquelas em que não há vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo*.

REsp 246963. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS — DCTF.

1. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais — DCTF.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. 3. Recurso especial provido

A Segunda Turma do STJ^{81 82} também já se manifestou no mesmo sentido.

REsp 1129202
TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN.
ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMEN-

⁸⁰ STJ, Primeira Turma, REsp 246963. Julgamento: 09/05/2000.

⁸¹ STJ, Segunda Turma, REsp 1129202, Data da Publicação: 29/06/2010.

⁸² STJ, Segunda Turma, REsp 331849, Data da Publicação: 21/03/2005.



TOS. 1. A denúncia espontânea **não** tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes. 2. Recurso especial não provido.

REsp 331849

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. APRESENTAÇÃO DE DMA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CUMPRIMENTO COM ATRASO. NÃO-CABIMENTO. PRÉVIO PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA N. 7/STJ.

1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DAM).

2. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com a conseqüente exclusão da multa moratória, não configura denúncia espontânea a hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.

4. Não há como examinar, em sede de recurso especial, questão atinente à instauração ou não de procedimento fiscal para fins de cobrança de obrigação tributária se, para tanto, faz-se necessário o exame das circunstâncias fáticas em que se desenvolveu a controvérsia. Inteligência da Súmula n. 7/STJ.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Segundo o tributarista Ricardo Alexandre, esse entendimento (jurisprudencial e administrativo) se firmou pois, caso prevalecesse a tese de que a denúncia espontânea excluiria a responsabilidade pelo inadimplemento das obrigações formais, os prazos para cumprimento de obrigações acessórias não seriam respeitados⁸³:

Perceba-se que, se fosse possível aplicar o benefício para tais espécies e obrigações, os prazos seriam desmoralizados, pois o contribuinte poderia deixar para entregar a declaração na semana seguinte ao termo final, visto que seria praticamente impossível ao Fisco formalizar o início de um procedimento contra todos os contribuintes em atraso.

Com efeito, a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento no sentido de *“não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a*

⁸³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010, p. 361-362.



lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente”, o que ensejou a edição da Súmula 360 do STJ, com o seguinte teor:

STJ 360: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Portanto, **o instituto da denúncia espontânea não afasta a responsabilidade pela infração na hipótese de adimplemento da obrigação acessória pelo sujeito passivo da obrigação tributária após o termo final fixado na legislação, tendo em vista o caráter autônomo que se revestem os denominados deveres instrumentais.**

Ressalte-se, entretanto, que a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea comporta **exceções**, conforme jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça:

AgRg no REsp 868680 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SEGUNDA TURMA. 14/11/2006 TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ARTIGOS 34 E 35 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DISSÍDIO. DESSEMELHANÇA FÁTICA. MULTA. MORATÓRIA. AFASTAMENTO. PAGAMENTO INTEGRAL DA EXAÇÃO.

1. Ausência de prequestionamento acerca dos artigos 34 e 35 da Lei nº 8.212/91. Súmulas 282 e 356 do Pretório Excelso.

2. Dessemelhança fática entre os julgados confrontados. É que os paradigmas colacionados assentaram **a impossibilidade da denúncia espontânea nos casos de declaração desacompanhada do pagamento**, e o aresto hostilizado não tratou dessa peculiaridade.

3. **O pagamento integral em atraso de tributos não declarados, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura-se denúncia espontânea.**

4. Agravo regimental improvido.

EDcl no AgRg no **REsp 967190 / CE**. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PRIMEIRA TURMA. 08/04/2008. TRIBUTÁRIO. CSSL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO ANTES DO AUTOLANÇAMENTO.

I — Acerca da denúncia espontânea, esta Colenda Corte Superior firmou entendimento no sentido de que **nos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não há o denominado au-**

tolançamento por meio de prévia declaração de débitos pelo contribuinte, não se encontra constituído o crédito tributário, razão pela qual, nesta situação, a confissão da dívida acompanhada do seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, configura denúncia espontânea, capaz de afastar a multa moratória. Precedentes: **REsp** nº 850.423/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 07.02.2008; **REsp** nº 836.564/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03.08.2006; AgRg no **REsp** nº 868.680/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 27.11.2006 e AgRg no Ag nº 600.847/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 05.09.2005.

II— Verificado, na presente hipótese, que **o contribuinte realizou o pagamento integral da dívida acrescido de atualização monetária, antes do autolançamento e de qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, tem-se configurado o benefício da denúncia espontânea, conforme orientação jurisprudencial assente neste Tribunal Superior.**

III — Embargos de declaração acolhidos

Por todo o exposto, constata-se que de acordo com a jurisprudência do STJ, o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN não afasta a responsabilidade pela infração na hipótese de adimplemento **da obrigação acessória** pelo sujeito passivo após o termo final fixado na legislação, tendo em vista o caráter autônomo que se revestem os denominados deveres instrumentais.

No entanto, na hipótese em que não há o denominado autolançamento, por meio de prévia declaração de débitos pelo contribuinte, não se encontra constituído o crédito tributário, motivo pelo qual a confissão de dívida acompanhada do seu pagamento integral anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo configura denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, capaz de afastar a aplicação de penalidade relativamente à obrigação principal, observada a possibilidade de eventual lavratura de auto de infração por força de descumprimento da obrigação acessória no prazo fixado na legislação consoante acima explicitado.

Apesar de profunda divergência no âmbito doutrinário no tocante à aplicação da denúncia espontânea quanto àqueles tributos declarados pelo contribuinte, mas não pagos de imediato e sim parcelados, o Superior Tribunal de Justiça consolidou sua posição no sentido de que o parcelamento não pode ser equiparado ao pagamento para efeitos de gozo dos benefícios da denúncia espontânea.

RECURSO ESPECIAL — ALÍNEAS “A” E “C” — TRIBUTÁRIO — PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO — EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA — IMPOSSIBILIDADE — ALÍNEA “A” — PRETENZA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 138 DO CTN — NÃO-OCORRÊNCIA — SÚMULA 208 DO TFR — § 1º DO ARTIGO 155-A DO CTN (ACRESCENTADO PELA LC 104/01) — DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONHECIDA, PORÉM IMPROVIDO O RECURSO PELA ALÍNEA “C”. O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. **Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito.** O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex. Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte. Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”. A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que “salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”. Recurso especial não-conhecido pela alínea “a”, e conhecido mas improvido pela alínea “c”. (STJ, Primeira Seção, RESP — RECURSO ESPECIAL — 378795, Data da Publicação: 21/03/2005)

III.4. DO “AVISO AMIGÁVEL”

Com a edição da Lei nº 6.357, de 18 de dezembro de 2012, foi alterado o modelo de aplicação de penalidades no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

De um lado, com inspiração na legislação federal⁸⁴, foram estabelecidas reduções de penalidades de acordo com o prazo do cumprimento da obrigação acessória.

⁸⁴ Destaque-se que na legislação federal não há previsão de “aviso amigável” ou auto-regularização, mas as penalidades são reduzidas dependendo do momento de apresentação da obrigação acessória acessória. Nesse sentido, importante observar o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 que assim prescreve: “Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da respectiva entrega ou, no caso de não-lançamento (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - à metade quando a declaração for apresentada após o prazo mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - R\$ 200,00 (duzentos reais) tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fato geradores de contribuições previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

De outro, em âmbito estadual, foi criado o denominado “aviso amigável”, com o objetivo de permitir a “auto-regularização” do contribuinte, cujo espírito a nortear a novidade pode ser extraído dos seguintes trechos da Mensagem 46/2012, que acompanha o Projeto de Lei nº1839/2012, de autoria do Poder Executivo:

1. Buscar prioritariamente a arrecadação do tributo (tratar a multa apenas como um mal necessário à higidez do sistema).

A multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso do ICMS, realça esta realidade, visto que, nesta hipótese, sequer existe o imposto. Não fosse o caráter educativo da multa, no contexto do qual se procura manter a higidez do sistema, o Estado poderia até prescindir de exigí-la. Assim, após anos de experiências negativas com a adoção de elevados valores absolutos de multas ou percentuais acima de patamares razoáveis, concluiu-se que a medida mais correta seria a redução de seus valores e percentuais. É o que foi feito neste projeto.

(...)

3. Dar oportunidades de auto-regularização.

Hoje, com todo o ferramental tecnológico disponível, algumas irregularidades podem ser descobertas de forma simples e rápida. Em razão disso, por exemplo, propõe-se criar um instrumento legal de aviso eletrônico amigável, de modo a, diante de um atraso na entrega de informações, solicitar imediatamente a regularização a milhares de contribuintes, **sem que para tanto se tenha de abrir um procedimento fiscal formal** e sem que se tenha de alocar um Auditor Fiscal para analisar o que estaria acontecendo. **Presume-se que, com isso, a maioria corrigirá a situação em curto espaço de tempo — que, afinal, é tudo o que o Estado deseja.** Quanto ao Auditor Fiscal, visa-se cada vez mais alocá-lo em missões mais nobres, sofisticadas, condizentes com seu preparo. **A criação do aviso eletrônico amigável consta do art. 69-A.**

Portanto, a primeira indicação que se extrai da Mensagem do Chefe do Poder Executivo, que deu ensejo à aprovação da Lei nº 6.357 /12 é que tudo que o “Estado deseja”, relativamente à obrigação acessória, é manter a higidez do sistema e estimular a “auto-regularização”.

Esse novo modelo de relação Fisco-Contribuinte, introduzido em 2012/2013, foi ratificado em 2014, quando encaminhada pelo Exmo. Sr. Governador do Estado do Rio de Janeiro MENSAGEM Nº 64/2014, objetivando incluir a possibilidade de expedição de “aviso amigável” por outros meios não eletrônicos, nos seguintes termos:



MENSAGEM Nº 64 /2014 Rio de Janeiro, 07 de agosto de 2014
EXCELENTÍSSIMOS SENHORES PRESIDENTE E DEMAIS
MEMBROS DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO
RIO DE JANEIRO.

Tenho a honra de submeter à deliberação dessa Egrégia Casa o incluso Projeto de Lei que “DÁ NOVA REDAÇÃO À SEÇÃO VII E CRIA A SEÇÃO VII-A, AMBAS DO CAPÍTULO DA LEI Nº 2.657/96”. A Lei nº 2.657/96 atualmente permite, mediante seus artigos 69 e 69-A, que o contribuinte possa ser notificado pela Secretaria de Estado de Fazenda, exclusivamente por meio eletrônico, da possibilidade do cumprimento de obrigação tributária ou da aplicação da penalidade pela fiscalização por meio de seus sistemas, dando-lhe oportunidade de pagar o imposto devido, com os acréscimos pertinentes, porém sem a aplicação da multa correspondente.

A alteração proposta pelo presente Projeto de Lei é exatamente a permissão de expedição de aviso amigável, seja por meio eletrônico ou por outra forma, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal tendente à aplicação das penalidades pela Secretaria de Estado de Fazenda, sem implicar perda de espontaneidade do contribuinte em relação à obrigação de pagamento do imposto vinculado ao aviso ou do dever de cumprir a obrigação acessória objeto do ato amigável. Diante das justificativas apresentadas, esperamos contar, mais uma vez, com o apoio e o respaldo dessa Egrégia Casa e solicitamos seja atribuído ao processo o regime de urgência, nos termos do art. 114 da Constituição do Estado, reiterando a Vossas Excelências os protestos de elevada estima e consideração.

LUIZ FERNANDO DE SOUZA
Governador

Nessa linha, importante agora apresentar a atual redação do art. 68 da Lei nº 2657/96, com a sua redação conferida pela Lei nº 6.357/12:

Art. 68. A responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo, antes de qualquer procedimento fiscal, desde que seja pago o tributo devido, com seu valor atualizado monetariamente e os acréscimos moratórios. Parágrafo único. **Salvo nos casos previstos expressamente na legislação**, a denúncia espontânea não se aplica às infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, para fins de afastar a aplicação de penalidade. (grifo nosso)

Conforme revela a própria literalidade da parte inicial do parágrafo único do dispositivo, **a legislação tributária** pode excepcionar os casos em que a denúncia espontânea produz efeitos plenos relativamente “às infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, para fins de afastar a aplicação de penalidade”.

Nesses termos, a lei estadual fixa o **princípio geral**, no sentido de que, na hipótese de descumprimento de dever instrumental, a espontaneidade não tem o condão de afastar a aplicação de penalidade, **em sintonia com a citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a qual não possui efeito vinculante relativamente ao Parlamento estadual.**

Por outro lado, o mesmo dispositivo, da atual lei estadual que disciplina a matéria, estabelece ressalva ou **exceção à regra geral**, ou seja, prevê que “**a legislação**” **pode estabelecer situações em que não haverá aplicação de penalidade, efeito que decorre da própria espontaneidade, tendo em vista que** “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração”, a teor do disposto no citado art. 138 do CTN.

E a própria Lei nº 2.657/96, em seu art. 69A, dispositivo inserido na Seção VII—A intitulada “DOS PROCEDIMENTOS SEM PERDA DE ESPONTANEIDADE”, com a sua redação conferida pela Lei nº 6.880/2014, **estabelece a primeira exceção**, além de outras, que as normas complementares poderão criar, nos seguintes termos:

SEÇÃO VII-A — DOS PROCEDIMENTOS SEM PERDA DE ESPONTANEIDADE

* Art. 69A A Secretaria de Estado de Fazenda fica autorizada a expedir **aviso amigável**, inclusive por meio eletrônico, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal tendente à aplicação das penalidades previstas neste Capítulo, para que o contribuinte regularize obrigação não cumprida nos termos ou nos prazos previstos na legislação tributária.

§ 1º O aviso amigável de que trata o caput deste artigo, a ser encaminhado ao contribuinte antes da adoção de qualquer procedimento fiscal de que trata o artigo 69:

I — não implica perda de espontaneidade relativamente ao dever de cumprir obrigação, principal ou acessória, vinculada ao objeto do aviso amigável;

II — não constitui notificação ou intimação a caracterizar o início de procedimento administrativo-fiscal a que se refere o parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

§ 2º O Secretário de Estado de Fazenda baixará os atos necessários ao cumprimento do disposto neste artigo.

* nova redação dada pela Lei 6880/2014.

Portanto, o citado “aviso amigável”, criado com o objetivo de suavizar as naturais tensões que decorrem da relação entre Fisco e Contribuinte, por força do dispositivo do Parlamento, possui dois efeitos: (1) *não implica perda de espontaneidade relativamente ao dever de cumprir obrigação, principal ou acessória, vinculada ao objeto do aviso amigável*, isto é, afasta a jurisprudência do STJ, a qual não possui efeito vinculante, e (2) *não constitui notificação ou intimação a caracterizar o início de procedimento administrativo-fiscal a que se refere o parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional*.

Nesse sentido, dispõe o §2º do art. 68-C da Lei 2.657/96, com a sua redação conferida pela Lei nº 6.987/2015:

Subseção IV

Das Infrações Relativas a Emissão de Documentos Fiscais e à Escrituração de Livros Fiscais

Art. 62-C. O descumprimento de obrigações acessórias relativas à emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais ensejará a aplicação das seguintes penalidades:

I — não escriturar operação ou prestação de entrada ou saída nos livros fiscais próprios ou formulários de controle:

1) MULTA: 3% (três por cento) do valor da operação ou prestação não escriturada, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

II — não possuir documento ou livro fiscal ou deixar de escriturar livro fiscal:

1) MULTA: equivalente em reais a 90 (noventa) UFIR-RJ, por mês ou fração de mês, limitada ao equivalente em reais a 1.080 (mil e oitenta) UFIR-RJ, por livro ou modelo de documento, contado da data da qual era obrigatória sua adoção ou escrituração, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

III — deixar de emitir ou de entregar ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço documento fiscal ou outro documento de controle exigido na legislação ou emitir documentação inidônea:

1) MULTA: 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

IV — receber ou possuir mercadoria ou tomar serviço sem documentação fiscal ou com documentação inidônea:

1) MULTA: 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;



V — transportar mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou de outro documento de controle exigido na legislação, ou acompanhada de documentação inidônea, ou entregar mercadoria a destinatário diverso:

1) MULTA: 4% (quatro por cento) do valor da operação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

VI — cancelar documento fiscal sem observância das normas previstas na legislação ou após a saída da mercadoria ou prestação de serviços ou ainda após a sua escrituração em livro próprio:

1) MULTA: 3% (três por cento) do valor da operação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

VII — deixar de cumprir formalidade prevista na legislação relativa à escrituração extemporânea de crédito do imposto:

1) MULTA: 5% (cinco por cento) do valor do crédito escriturado;

VIII — deixar de destacar imposto em documento fiscal ou fazê-lo indevidamente ou ainda transferir crédito em desacordo com a legislação:

1) MULTA: 30% (trinta por cento) do destaque indevido ou omitido ou do crédito transferido;

IX — imprimir ou mandar imprimir documento fiscal sem a devida autorização ou que não contenha as indicações mínimas previstas na legislação ou que esteja em desacordo com o modelo aprovado:

1) MULTA: equivalente em reais a 2 (duas) UFIR-RJ por documento, limitado ao equivalente em reais a 3.000 (três mil) UFIR-RJ por estabelecimento usuário, aplicável tanto ao impressor, quanto ao usuário;

X — vender, adquirir ou portar formulário de segurança ou assemelhados em desacordo com as exigências previstas na legislação:

1) MULTA: equivalente em reais a 2 (duas) UFIR-RJ por documento, limitado ao equivalente em reais a 3.000 (três mil) UFIR-RJ por estabelecimento usuário, aplicável tanto ao fabricante, quanto ao usuário;

XI — emitir documento fiscal ou outro documento de controle, inclusive eletrônico, inapropriado para a operação ou prestação ou em desacordo com a legislação:

1) MULTA: 3% (três por cento) do valor da operação ou prestação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

XII — deixar de comprovar a saída de mercadoria de território deste Estado, quando exigido.



1) MULTA: equivalente em reais a 1.000 (mil) UFIR-RJ por operação, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60;

XIII — deixar de cumprir obrigação prevista na legislação, relativa a livros e documentos fiscais, inclusive eletrônicos, para cuja infração não exista penalidade específica nesta Subseção:

1) MULTA: equivalente em reais a 100 (cem) UFIR-RJ por obrigação, limitado ao equivalente em reais a 3.000 (três mil) UFIR-RJ, sem prejuízo da cobrança do imposto, quando cabível, e de penalidade prevista no art. 60.

~~* §1º Parágrafo único — A multa prevista no inciso II desta artigo:~~

I — não se aplica à Escrituração Fiscal Digital (EFD), devendo-se, nesta hipótese, ser observado o disposto no inciso I do art. 62-B;

II — aplica-se, inclusive, na hipótese de atraso na escrituração do livro fiscal, contando-se a multa a partir do mês seguinte ao último período escriturado.

*Nova numeração dada pela Lei 6987/2015.

* §2º — Não se aplicam as multas previstas neste artigo, quando o sujeito passivo promover a retificação de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais na forma regular antes da ciência de intimação do início da ação fiscal.

* Incluído pela Lei 6987/2015.

Portanto, de acordo com o transcrito §2º, havendo regularização após o denominado “aviso amigável” e antes da intimação de ação fiscal, não há que se falar em penalidade.

Por sua vez, no que se refere às penalidades relativas à entrega da GIA ICMS, do documento destinado à apuração dos índices de participação dos municípios na arrecadação do ICMS (DECLAN IPM), arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD), arquivos de operações previstos no Manual de Orientação anexo ao Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995 (SINTEGRA), entre outras obrigações acessórias, prevê o art. 68-B da Lei 2.657/96:

Subseção— III

Das Infrações Relativas a Entrega de Informações e Declarações

Art. 62-B. O descumprimento de obrigações acessórias relativas à entrega de informações e declarações ensejará a aplicação das seguintes penalidades:

I — deixar de entregar, quando obrigado, no prazo previsto na legislação, documento, formulário ou arquivo por ela exigido:

a) se a entrega for efetuada **antes de ciência de intimação**:



1) MULTA: equivalente em reais a 1.000 (mil) UFIR-RJ, observado o disposto no art. 70-A.

b) se a entrega for efetuada **após a ciência de intimação**:

1) MULTA: 0,25 % (vinte e cinco centésimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 1.500 (mil e quinhentas) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 10.000 (dez mil) UFIR-RJ, caso entregue dentro do prazo estabelecido na 1ª intimação que exigir a apresentação do documento, formulário ou arquivo;

2) MULTA: 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 2.000 (duas mil) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 15.000 (quinze mil) UFIR-RJ caso entregue dentro do prazo estabelecido na 2ª intimação que exigir a apresentação do documento, formulário ou arquivo, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 65 pelo não-atendimento da 1ª intimação;

3) MULTA: 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 2.500 (duas mil e quinhentas) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 20.000 (vinte mil) UFIR-RJ caso entregue dentro do prazo estabelecido na 3ª intimação que exigir a apresentação do documento, formulário ou arquivo, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista nos incisos I e II do art. 65 pelo não-atendimento da 1ª e da 2ª intimações;

c) caso não entregue dentro do prazo estabelecido na 3ª intimação que exigir a apresentação do documento, formulário ou arquivo:

1) MULTA: 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 3.000 (três mil) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 25.000 (vinte e cinco mil) UFIR-RJ, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas nos incisos I a III do art. 65 pelo não-atendimento das intimações e de outras medidas cabíveis;

II — indicar informação ou dado incorreto ou omiti-lo em documento, formulário ou arquivo exigido pela legislação:

a) se a retificação for efetuada **antes de ciência de intimação**:

1) MULTA: equivalente em reais a 1.000 (mil) UFIR-RJ, observado o disposto no art. 70-A. (revogado pelo art. 1º da LEI Nº 6987 DE 20 DE ABRIL DE 2015).

b) se a retificação for efetuada **após a ciência de intimação**:

1) MULTA: 0,25 % (vinte e cinco centésimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 1.500 (mil e quinhentas) UFIR-RJ,

limitada ao equivalente em reais a 10.000 (dez mil) UFIR-RJ, caso entregue dentro do prazo estabelecido na 1ª intimação que exigir a retificação do documento, formulário ou arquivo;

2) MULTA: 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 2.000 (duas mil) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 15.000 (quinze mil) UFIR-RJ caso entregue dentro do prazo estabelecido na 2ª intimação que exigir a retificação do documento, formulário ou arquivo, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 65 pelo não-atendimento da 1ª intimação;

3) MULTA: 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais a 2.500 (duas mil e quinhentas) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 20.000 (vinte mil) UFIR-RJ caso entregue dentro do prazo estabelecido na 3ª intimação que exigir a retificação do documento, formulário ou arquivo, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista nos incisos I e II do art. 65 pelo não-atendimento da 1ª e da 2ª intimações;

c) caso não entregue a retificação dentro do prazo estabelecido na 3ª intimação que a exigiu:

1) MULTA: 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e prestações efetuadas no período, nunca inferior ao equivalente em reais 3.000 (três mil) UFIR-RJ, limitada ao equivalente em reais a 25.000 (vinte e cinco mil) UFIR-RJ, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas nos incisos I a III do art. 65 pelo não-atendimento das intimações e de outras medidas cabíveis;

§1º O disposto nos incisos I e II do *caput* deste artigo aplica-se a:

I — documento destinado à informação e apuração do ICMS,

II — documento destinado à apuração dos índices de participação dos municípios na arrecadação do ICMS;

III — arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD);

IV — arquivos de operações previstos no Manual de Orientação anexo ao Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995 (SINTEGRA);

V — arquivos de operações previstos no Manual de Orientação anexo ao Convênio ICMS 115/03, de 12 de dezembro de 2003;

VI — qualquer outro documento, formulário ou arquivo exigido pela legislação, cuja falta de entrega acarrete, conforme previsão expressa em ato do Chefe do Poder Executivo ou do Secretário de Estado de Fazenda, a aplicação da penalidade.

§2º Na aplicação da multa prevista nos incisos I e II do *caput* deste artigo, observar-se-á o seguinte:



- I — a multa será devida por documento, formulário ou arquivo;
- II — no caso das alíneas “b” e “c” de ambos os incisos, inexistindo as operações ou prestações de saída ou sendo desconhecido o seu valor, a multa será o equivalente em reais a 1.500 (mil e quinhentas) UFIR-RJ por documento, formulário ou arquivo, não superior ao equivalente em reais a 10.000 (dez mil) UFIR-RJ, reservado ao fisco o direito de rever o procedimento.”

Dessa forma, com a revogação da alínea “a” do inciso II do art. 62-B da Lei nº 2.657/96, pelo art. 1º da Lei nº 6.987, de 20 de abril de 2015, foi afastada a penalidade se recebido o aviso amigável e antes de ciência de intimação for retificada a informação ou dado incorreto ou que tenha sido omitido em documento, formulário ou arquivo exigido pela legislação. Esse foi o motivo pelo qual a Resolução SEFAZ n.º 907, de 19 de junho de 2015, alterou dispositivos da Resolução SEFAZ n.º 720/14 que passaram a ter a seguinte redação:

Art. 1.º Os dispositivos, abaixo relacionados, da Parte II, da Resolução SEFAZ n.º 720, de 04 de fevereiro de 2014, passam a vigorar com as seguintes redações:

I — o § 1.º do art. 7.º do Anexo VII:

“Art. 7.º

§ 1.º A retificação do arquivo da EFD ICMS/IPI realizada antes da ciência da intimação fiscal **afasta a aplicação de penalidades**, observado o disposto nos arts. 3.º a 6.º deste Anexo.

...”. (NR)

II — o caput do art. 9.º do Anexo IX:

“Art. 9.º A GIA-ST deve ser apresentada pela Internet até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao das operações realizadas, independentemente de ser ou não dia útil.

...”. (NR)

III — o §1.º do art. 10 do Anexo IX:

“Art. 10.

§ 1.º A apresentação da GIA-ICMS ou GIA-ST retificadoras realizada antes da ciência da intimação fiscal **afasta a aplicação de penalidades**.

...”. (NR)

IV — o §1.º do art. 13 do Anexo X:

“Art. 13.

§ 1.º A apresentação da DECLAN-IPM ou DEFIS-C-RJ retificadoras antes da ciência da intimação fiscal **afasta a aplicação de penalidades**.

...”. (NR)



V — o §5.º do art. 3.º do Anexo XI:

“Art. 3.º

... § 5.º A transmissão dos arquivos do SINTEGRA, códigos de finalidade 2 — Retificação Total e 5 — Desfazimento, realizada antes da ciência da intimação fiscal **afasta a aplicação de penalidades**, observado o disposto no art. 2.º deste Anexo.

...”. (NR)

VI — o Parágrafo único do art. 5.º do Anexo XII:

“Art. 5.º

Parágrafo único — A apresentação do DUB-ICMS retificador antes da ciência da intimação fiscal **afasta a aplicação de penalidades**.”.

(NR)

No entanto, não há regra afastando a penalidade na hipótese em que o contribuinte deixa de entregar, quando obrigado, no prazo previsto na legislação, documento, formulário ou arquivo por ela exigido, ainda que após o recebimento de “aviso amigável” mas “**antes de ciência de intimação**”.



IV. BLOCO 3 — O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Nos termos já salientados, o contencioso administrativo se instaura com a impugnação, pelo sujeito passivo, do lançamento realizado ou da decisão administrativa que denega o pedido de restituição de indébito.

As decisões singulares ou coletivas proferidas pelos **órgãos administrativos** que julgam processos administrativos fiscais, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, caracterizam-se como **atos administrativos**.

Hely Lopes Meirelles conceitua ato administrativo como⁸⁵:

toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

A estrutura e forma como as os entes políticos autônomos se organizam para a prática de atos administrativos de sua competência não se confunde com normas gerais em matéria de legislação tributária, matéria posta pela constituição à disciplina geral por meio de lei complementar (art. 146, III, da CRFB/88).

Nos Anexos I, II e III seguem para leitura, respectivamente: (1) o artigo intitulado “Limites dos Poderes do Fisco quanto à revisão do lançamento”, de Rubens Gomes de Souza⁸⁶, (2) artigo de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho que versa sobre os limites à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário⁸⁷, e (3) artigo de Ricardo Lobo Torres intitulado “Auto de Infração e Defesa Administrativa Fiscal”⁸⁸.

⁸⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20ª edição atualizada. Malheiros: São Paulo, 1990, pág. 133.

⁸⁶ Artigo disponível em: <<http://bi-bliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/10787/9776>>. Pesquisa em 13.07.2015.

⁸⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_carlos_a_ramos_filho.pdf>. Pesquisa em 11.07.2015.

⁸⁸ Artigo disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/928867/DLFE-48463.pdf/Revista48Doutrina_pg_175_a_190.pdf>. Pesquisa em 13.07.2015.



V. BLOCO 4 — O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGUNDA INSTÂNCIA

CASO GERADOR 1

XPTO Ltda., uma notória empresa localizada no Estado do Rio de Janeiro, recebeu um auto de infração exigindo o ICMS supostamente devido na transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados em diferentes Estados, no valor de R\$ 10 milhões.

Após a Junta de Revisão Fiscal (1ª instância) não acolher a impugnação apresentada, a XPTO teve que depositar 30% do valor em discussão para recorrer em 2ª instância, perante o Conselho de Contribuintes.

Infelizmente, o Conselho de Contribuintes negou provimento a todos os recursos interpostos pela XPTO, mantendo-se na integralidade o auto de infração lavrado.

No entanto, o Estado do Rio de Janeiro, antes de inscrever o crédito tributário em dívida ativa e ajuizar a respectiva execução fiscal, converteu em renda os 30% anteriormente depositados, executando assim apenas o restante do débito inicialmente exigido.

A XPTO procura o seu escritório para saber se ela poderia reaver esse depósito administrativo anteriormente efetuado, indagando ainda quais seriam os argumentos a favor ou contrários.

A Portaria CARF n. 52 de 21 de dezembro de 2010, aprova a divulgação das súmulas aprovadas e consolidadas com os acórdãos paradigmas e súmulas vinculantes. Assim, o tribunal administrativo também passou a ter súmulas vinculantes referentes aos principais assuntos debatidos.

CASO GERADOR 2

Uma decisão da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro foi impugnada por Recurso Voluntário. No referido recurso, só foram considerados aspectos de direito da decisão. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deixou de reformar a decisão, alegando que não se tratava de questão de direito, e sim, de matéria probatória — fática, e que, portanto, não poderia rever a decisão da DRJ. Não tendo sido unânime a decisão, o sujeito passivo interpôs recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) alegando que o CARF havia julgado de forma contrária à prova constituída nos autos. A CSRF acolheu o recurso especial e proferiu julgamento favorável ao Contribuinte. Em seguida, a Procuradoria da Fazenda interpôs Recurso Hierárquico para o Ministro da Fazenda, com base na ile-



gitimidade do contribuinte para interpor recurso especial com base naquele fundamento. Analise cuidadosamente todos os pontos colocados, bem como as divergências doutrinárias relacionadas e posicione-se acerca da validade de cada uma das referidas etapas.



LIMITES DOS PODERES DO FISCO QUANTO A REVISÃO DOS LANÇAMENTOS

RUBENS GOMES DE SOUSA
Advogado em S. Paulo

SUMARIO: *Conceito jurídico do lançamento e seu efeito vinculativo. Os efeitos jurídicos do lançamento e a revogabilidade dos atos administrativos. Efeitos do pagamento do imposto quanto à possibilidade de alteração do lançamento. Abrandamento do princípio do efeito vinculativo do lançamento. Conclusões.*

1. *Conceito jurídico do lançamento e seu efeito vinculativo.* O lançamento, afirma incisivamente Seabra Fagundes, é um ato administrativo que se limita a definir uma situação em face da lei, individualizando a obrigação de pagar o imposto.¹ Assim entendido, o lançamento pode ser definido como o ato administrativo declaratório que constata a ocorrência do fato gerador do imposto e faz a essa constatação a aplicação do regime legal vigente.

Não é, por conseguinte, o ato administrativo do lançamento que cria a obrigação tributária. Esta surge imediatamente como consequência necessária e automática da ocorrência do fato gerador, isto é, surge desde que ocorra o fato do qual a lei faz depender a incidência do imposto, como sejam, a posse de um rendimento (imposto de renda), a propriedade de um imóvel (imposto predial ou territorial), o falecimento do autor da herança (imposto de sucessões), a transmissão da propriedade imobiliária (imposto de sisa), a prática de um determinado ato jurídico (imposto do sêlo), etc.. O lançamento, portanto, não

¹ Seabra Fagundes: "O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário", Rio, 1941, p. 74.



cria a obrigação, apenas declara a sua existência, em face da constatação que concomitantemente faz, da ocorrência de um estado de fato anterior, o qual, êsse sim, criou a obrigação tributária, e que foi denunciado ao fisco pelo próprio contribuinte ou por terceiro, através de declaração a que estivesse legalmente obrigado, ou foi constatado pelo próprio fisco no exercício de seus poderes de investigação direta. O ato administrativo de lançamento, afinal, apenas define o crédito do fisco, tornando-o executório por força do privilégio especial da Fazenda, e marca o ponto de partida da prescrição do direito do fisco de cobrar o imposto lançado.²

Por sua vez, o fato gerador do imposto, ainda quando seja um ato ou negócio jurídico, para o direito tributário é sempre um “fato”, isto é, o direito tributário encara as situações econômicas das quais decorre a incidência dos tributos sempre em seu aspecto material como “fatos”, e nunca em seu aspecto formal como “atos” ou negócios jurídicos”. É o que se costuma expressar sob outra forma, dizendo que o direito tributário encara os institutos jurídicos em sua substância econômica e não em seu aspecto jurídico formal³; daí a nenhuma influência da vontade das partes no sentido de alterar a definição dos elementos tributáveis para os efeitos do direito fiscal.⁴

Os conceitos que acabamos de expor são pacíficos na doutrina tributária.⁵ Na Alemanha, a matéria é objeto de expres-

2 Jêze: “O fato gerador do imposto”, artigo traduzido na “Revista de Direito Administrativo”, Rio, vol. 2, p. 50, e na “Revista Forense”, Rio, vol. 104, p. 38.

3 O princípio é pacificamente admitido pela doutrina dominante em matéria de hermenêutica tributária; cf., para um tratamento sistematizado, Vannoni, “*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*”, Pádua, 1932; para uma exposição sintética, ver o nosso estudo “O fato gerador do imposto de renda”, na “Revista da Ordem dos Advogados”, São Paulo, vol. 2, n. 10 (Junho de 1948) e Antônio José Brandão: “*Interpretação das leis fiscais*”, artigo na *Revista Forense*, Rio, vol. 90, p. 73 e segs., especialmente p. 79.

4 Jarach: “*El hecho imponible*”, Buenos Aires, 1943, pp. 66 e segs.

5 Cf., além dos autores anteriormente citados, Trotabas: “*Précis de science et législation financières*”, 9a. ed., Paris, 1947, p. 271; Pugliese: “*Corso di diritto tributario*”, Pádua, 1932, p. 116, e “*Instituciones de derecho financiero — derecho tributario*”, trad. castelhana, México, 1939, p. 142; Giannini: “*Il rapporto giuridico d'imposta*”, Milão, 1939, p. 229; Blumenstein: “*Schweizerisches Steuerrecht*”, Tübingen, 1926, vol. II, p. 383.



sa disposição legal, no sentido de que a obrigação fiscal decorre da ocorrência do fato gerador e é apenas declarada pelo ato administrativo do lançamento.⁶ Dos referidos conceitos decorre, como consequência necessária, que desde que a origem da obrigação tributária seja um "fato" previsto em lei, a obrigação tributária, uma vez declarada pelo lançamento, somente pode ser modificada ou alterada, por outro lançamento, quando ocorrer modificação naquele "fato", ou se apure regularmente a inexistência da sua constatação pelo primitivo lançamento.⁷

Esta conclusão é corroborada pela observação de que, sendo a determinação da obrigação tributária uma decorrência da aplicação, feita pelo lançamento, de um regime legal objetivo preexistente, a situação legal criada pelo lançamento é bilateral, isto é, aplica-se por igual ao contribuinte, sujeito passivo do imposto, e ao próprio fisco, sujeito ativo. Por outras palavras, se o lançamento por um lado estabelece para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto, por outro lado também lhe confere um direito à exata observância das normas legais aplicáveis à espécie: o contribuinte tem direito a que a lei seja exatamente aplicada pelo lançamento, quer quanto à criação da obrigação tributária em seu aspecto substancial, quer quanto às formas prescritas para o próprio lançamento.⁸

2. *Os efeitos jurídicos do lançamento e a revogabilidade dos atos administrativos.* Contra a tese exposta no parágrafo anterior poderia ser alegado que a doutrina é concorde em afir-

⁶ "Reichsabgabenordnung" (Ordenança Tributária do Reich), arts. 75, 78 e 90. Trad. francesa no "Bulletin statistique et de législation comparée", Paris, 1934, vol. I, p. 1.188, e vol. II, p. 1.081.

⁷ Esta conclusão, que anteriormente já expusemos em um trabalho de caráter mais geral, faz parte de uma conceituação, que nos parece necessária, do lançamento como um instituto próprio do direito tributário, e que deve, portanto, ser estudado em face dos princípios deste ramo do direito, e não, como geralmente se tem feito até agora, exclusivamente sob a sua feição de ato administrativo. Esta última forma de encarar o lançamento descura, a nosso ver erroneamente, do caráter próprio do lançamento como um dos elementos processuais formativos da relação jurídica tributária. Cf. Rubens Gomes de Sousa: "A coisa julgada no direito tributário", artigo na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 100, p. 5; *Revista Forense*, Rio, vol. 108, p. 240; *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 5, p. 48; trad. em castelhano ("La cosa juzgada en el derecho tributario"), na *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, Montevideo, vol. 45, p. 29.

⁸ Pugliese: "Curso de direito tributário", cit., p. 161.



mar que os atos administrativos são revogáveis, e, por conseguinte, modificáveis, pela própria administração que os expediu.⁹ Poderíamos responder, em tese, que a objeção incorre no vício que antes referimos,¹⁰ de errônea implantação do problema com base em conceitos de direito administrativo, antes que em conceitos próprios do direito tributário. Todavia, mesmo aceitando a discussão no terreno do direito administrativo, pode-se demonstrar que a objeção é falha de procedência.

Assim, foi sustentado que o regime legal tributário aplicado ao caso concreto pelo lançamento constitui um estatuto objetivo e impessoal,¹¹ donde se tiraria a conclusão de que em nenhuma hipótese poderia o contribuinte invocar uma situação jurídica individual decorrente do lançamento, ou, por outras palavras, nunca poderia alegar direito adquirido contra o fisco.¹²

O defeito dessa tese está na sua generalização. Se é certo que, antes de efetuado o lançamento, o contribuinte se encontra efetivamente sujeito ao regime geral objetivo instituído pela lei tributária, todavia não é menos certo que, efetuada pelo lançamento a aplicação daquele regime geral objetivo ao seu caso particular, ele passa a encontrar-se numa situação jurídica especial e individual, criada pelo próprio lançamento. Por outras palavras, a situação jurídica do contribuinte só é geral, impessoal e mutável quanto à própria lei fiscal : quanto a esta, o contribuinte está na situação, comum a todo e qualquer particular, de não poder alegar direito adquirido contra a alteração legislativa. Mas, desde que o regime legal preexistente tenha sido

9 Raggi: *"La revocabilità degli atti amministrativi"*, na *Revista di Diritto Pubblico*, Roma, 1917, p. 318; Santi Romano: *"Corso di diritto amministrativo"*, Pádua, 1932, p. 237; Bielsa: *"Derecho Administrativo"*, 3a. ed., Buenos Aires, 1938, vol. I, p. 43; Temístocles Cavalcanti: *"Tratado de Direito Administrativo"*, Rio, 1942, vol. II, p. 291; Codacci-Pisanelli: *"L'annullamento degli atti amministrativi"*, Milão, 1939; Alessi: *"La revocabilità del atto amministrativo"*, Milão, 1936.

10 Cf. nota 7 supra.

11 Trotabas: *"Précis"*, cit., p. 265 e segs..

12 Esta tese baseia-se, claramente, no conceito de que o lançamento se classifica na categoria dos chamados "atos-condição", que, segundo a terminologia de Duguit (*"Traité de Droit Constitutionnel"*, 2a. ed. vol. I, p. 222), continuada por Jèze (*"Les principes généraux du droit administratif"*, 3a. ed., vol. I, p. 21), são os atos que aplicam a uma determinada situação particular de fato o regime jurídico objetivo geral preexistente.



aplicado a um determinado contribuinte pelo lançamento, este ato administrativo terá criado uma situação jurídica que já não é mais impessoal e modificável, mas que é, ao contrário, individual e imutável.¹³

Esta imutabilidade ou fixidez do lançamento, salvo casos expressamente previstos em lei, coaduna-se, assim, com a circunstância, já apontada, decorrente do próprio caráter do estatuto legal tributário, de que o lançamento cria uma situação jurídica bilateral: se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto lançado, por outro lado confere-lhe direito a ser tratado exatamente de acordo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquele estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por força do lançamento efetuado.¹⁴ A imutabilidade do lançamento, mesmo encarada sob o ponto de vista do direito administrativo, nada mais é, portanto, que uma decorrência da exceção à regra geral da revogabilidade dos atos administrativos, quando se trata de atos que criam situações jurídicas individuais: essa exceção é admitida pelos administrativistas de todas as escolas.¹⁵ A imutabilidade é acentuada pelos administrativistas quanto aos atos (entre

¹³ Jêze: "Natura e regime jurídico do crédito fiscal", artigo traduzido na *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 3, p. 59, e na *Revista Forense*, Rio, vol. 106, p. 452.

¹⁴ Pugliese: "Instituciones", cit., pg. 142. No mesmo sentido, Costa Manso, parecer na *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 148, p. 476, concluindo pela inadmissibilidade de um segundo exame, pelo fisco, da escrita do contribuinte, quanto ao período de tempo já coberto por exame anterior. O Tribunal Federal de Recursos ("Diário da Justiça" de 11 de junho de 1948, p. 1.626) afirmou a "irrevogabilidade dos atos administrativos" com fundamento "no respeito a situações jurídicas individuais oriundas do ato", circunscrevendo assim em termos exatos a excessiva amplitude de um seu pronunciamento anterior no sentido de que "na esfera administrativa todos os atos fiscais podem ser revistos até que sofram a crítica do Judiciário" ("Diário da Justiça", de 12 de janeiro de 1948, p. 52). Dentro dos limites traçados pela mais recente dessas decisões é que deve também ser entendido o decreto n.º 20.848, de 1981, que dispõe que a decisão proferida contra a Fazenda Pública pode ser reformada por ato espontâneo da Administração. A vigência desse decreto é, aliás, discutível em face do art. 141, § 3.º, da Constituição de 1946.

¹⁵ Themístocles Cavalcanti: "Tratado", cit., vol. II, p. 291; Velasco Calvo: "El acto administrativo", Madrid, 1929, p. 262; Bielsa: "Derecho Administrativo", cit., vol. I, p. 708; Seabra Fagundes: "Revogação e anulamento do ato administrativo", na *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 2, p. 483 e vol. 3, p. 1, e na



— 28 —

os quais se encontra o lançamento) originados de prévio processo de reclamação ou de informação, porquanto a finalidade de tal processo é justamente a de dar margem a que se examine a fundo tudo quanto possa afetar o interesse público, e, por outro lado, garantir ao cidadão a imutabilidade do ordenamento resultante do aludido processo.¹⁶

É claro, portanto, que o fundamento da imutabilidade da situação jurídica individual criada pelo ato administrativo em geral, e em particular pelo lançamento, não é necessariamente o direito subjetivo do cidadão, senão antes a confusão desse direito subjetivo do particular com o próprio interesse público do Estado na preservação da estabilidade das relações jurídicas.¹⁷

3. *Efeitos do pagamento do imposto quanto à possibilidade de alteração do lançamento.* A tese da imutabilidade do lançamento, exposta nos parágrafos anteriores, adquire uma procedência ainda maior nos casos em que o imposto lançado tenha sido pago pelo contribuinte. Com o pagamento, com efeito, cessa e se extingue a obrigação tributária, ressalvada apenas a hipótese do erro de fato, de que trataremos mais adiante.¹⁸

Esta regra é universalmente aceita. Sob o ponto de vista da doutrina, basta assinalar que os autores são geralmente concordes em afirmar que as normas do direito privado relativas

Revisia Forense, Rio, vol. 107, pp. 217 e 428; Zanobini: *“Corso di diritto amministrativo”*, Milão, 1939, 2a. ed., vol. I, p. 366; Otto Mayer: *“Droit administratif allemand”*, trad. francesa do autor, p. 269; Arnaldo de Valles: *“La validità degli atti amministrativi”*, p. 389; Ranelletti: *“Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione”*, pp. 139 e 244; Tito Prates da Fonseca: *“Lições de Direito Administrativo”*, p. 336; Guimarães Menegale: *“Direito administrativo e ciência da administração”*, vol. I, p. 87; Alcino de Paula Salazar: nota de jurisprudência, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. I, p. 174.

¹⁶ Fleiner: *“Instituciones de derecho administrativo”*, trad. castelhana, Barcelona, 1933, p. 159; cf. sobre o tema, em geral, Liffares: *“La cosa juzgada administrativa”*, Buenos Aires, s/d. (1946).

¹⁷ Alessi: *“La revocabilità del atto amministrativo”*, cit., p. 64.

¹⁸ Cf. o § 4.º adiante.



— 29 —

ao pagamento são aplicáveis, em princípio, ao pagamento dos débitos fiscais, salvo naquilo em que sejam expressa ou tácitamente derogadas por disposições particulares do direito tributário.¹⁹

Examinando o assunto sob o ponto de vista da sua aplicação prática, é interessante ressaltar que a Corte Suprema argentina aplica rigidamente o princípio do efeito liberatório absoluto do pagamento. Em acórdão recente,²⁰ aquele tribunal assentou que “o ato do pagamento cria uma situação contratual entre o Estado e o contribuinte, exteriorizada pelo recibo que o primeiro expede ao segundo e em virtude do qual o devedor obtém do fisco a liberação da sua obrigação e este último fica desprovido de qualquer meio legal para reclamar novamente o cumprimento da mesma. O efeito liberatório do pagamento constitui um direito patrimonial adquirido quanto ao imposto satisfeito, e não pode ser desconhecido, ainda quando se alegasse erro na aplicação da taxa correspondente”.²¹ Esse acórdão faz ainda referência a outro anterior da mesma Corte, no qual dissera que “ainda que tivesse havido erro na decisão da Província,²² não se poderia invocar esse erro para deixar sem efeito a resolução, posto que, se se admitisse tal faculdade, a estabilidade dos direitos seria ilusória e os contribuintes nunca teriam segurança em suas relações com o fisco: se se admitisse como causa válida o possível erro do lançamento feito pelo fisco, depois de exigido e pago o imposto, criar-se-ia uma situação de verdadeira incerteza para o contribuinte e uma grave perturbação nas transações, porquanto com um sistema desse tipo não

19 Giannini: “*Il rapporto*”, cit., p. 298 e nota 10, com bibliografia; João Martins de Oliveira: “*Direito Fiscal*”, Rio, 1943, p. 69.

20 Acórdão n.º 23.485 de 31 de outubro de 1947, na “*Revista Jurídica Argentina La Ley*”, Buenos Aires, suplemento diário, número de 25 de novembro de 1947.

21 Note-se que a decisão não distingue entre o erro de fato e o de direito, embora pelo seu contexto pareça referir-se ao segundo. Para uma discussão do assunto, v. o § 4.º adiante.

22 Refere-se à decisão administrativa que determina o débito fiscal, ou seja, ao ato administrativo do lançamento ou à decisão administrativa que o tenha definido contra oposição do contribuinte; quanto à conceituação do erro como de fato ou de direito, cf. a nota anterior.



seria nunca possível saber se os impostos diretos estão sendo liquidados ou não”.²³

Entre nós não é, aliás, diversa a orientação da própria Procuradoria da Fazenda Pública,²⁴ nem tão pouco a jurisprudência administrativa,²⁵ nem, muito menos, a do Supremo Tribunal, que, em acórdão proferido em sessão plenária, afirmou categoricamente o efeito liberatório do pagamento mesmo contra a lei posterior, ainda que retroativa.²⁶

Temos demonstrado, até o presente momento, que o lançamento, quer seja considerado à luz dos princípios próprios do direito tributário, quer mesmo, mais genericamente, em face da sistemática dos atos administrativos, dá origem a uma situação jurídica particular ao contribuinte considerado, e por conseguinte insusceptível de revisão, em seu detrimento, por iniciativa espontânea do fisco, especialmente nos casos em que a obrigação tributária decorrente do lançamento haja sido extinta pelo pagamento. Tal é, com efeito, a regra geral; no parágrafo seguinte examinaremos as exceções de que a mesma é susceptível.

4. *Abrandamento do princípio do efeito vinculativo do lançamento.* Não será preciso dizer que, em toda a discussão precedente, e bem assim nos trechos que se vão seguir, descartamos inteiramente as hipóteses de fraude ou ocultação maliciosa por parte do contribuinte: ao direito tributário, como a qualquer outro ramo jurídico, aplica-se rigorosamente o princípio da boa fé, com o seu corolário da inadmissibilidade do benefício decorrente da própria malícia. Em todo o presente trabalho, portanto, adotamos, como um pressuposto das conclusões a que chegamos, que se trate de lançamentos efetuados pelo fisco com base em declarações ou informações prestadas

²³ Acórdão n.º 10.517, revista cit., vol. 20, p. 867.

²⁴ Benedito da Costa: “*Pareceres*”, vol. II, pp. 397 e 427.

²⁵ Acórdãos do 1.º Conselho de Contribuintes, na “*Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda*” (seção de imposto de renda), Rio, 1939, n.º 300, e 1942, n.º 48.

²⁶ Acórdão de 6 de agosto de 1941 no agravo n.º 7.480, *Revista Forense*, Rio, vol. 89, p. 134, e em *Direito*, Rio, vol. 15, p. 448, n.º 4; no mesmo sentido, acórdão da 2a. Turma, de 4 de novembro de 1941, na apelação cível n.º 7.220, no *Arquivo Judiciário*, Rio, vol. 62, p. 254. Cf. também o acórdão do Tribunal de Apelação de Minas Gerais no agravo n.º 1.653, na *Revista Forense*, Rio, vol. 109, p. 148.



de modo exato e completo pelo contribuinte ou pelo terceiro a elas legalmente obrigado.

Todavia, mesmo dentro do pressuposto que acaba de ser enunciado, uma exceção ao princípio do efeito vinculativo do lançamento deve ser admitida, nos casos de lançamento viciado por erro da administração fiscal: o escopo dessa exceção deve, entretanto, ser limitado às hipóteses de erro de fato, com exclusão, portanto, das de erro de direito.

Vimos anteriormente²⁷ que o fato gerador da obrigação tributária é, para os efeitos do direito fiscal, sempre um “fato”, ainda quando revista, sob um aspecto mais geral; a natureza de um “ato” ou de um “negócio” jurídico. Parece lógico, portanto, afirmar que a inexata verificação dêse fato por ocasião do lançamento deve justificar a correção dêste último, seja pela sua anulação e substituição por outro, seja pela feitura de um lançamento suplementar.²⁸

A revisibilidade do lançamento com fundamento no erro de fato seria justificada, assim, pela própria natureza jurídica do lançamento como instituto de direito fiscal, coadunando-se outrossim com a teoria da obrigação tributária, sendo que o lançamento não é mais, em última análise, que um elemento ou momento do processo formativo da referida obrigação. Este conceito do fundamento da revisibilidade, constituindo exceção ao princípio, que deixamos assentado, do efeito vinculativo do lançamento em todos os demais casos, excluiria, notadamente, a revisibilidade baseada em eventual divergência entre os conceitos jurídicos adotados pelo contribuinte e os adotados pelo fisco na interpretação ou conceituação, para efeitos fiscais, dos fatos pertinentes ao lançamento, quando a aludida divergência se traduza por uma mudança de orientação do fisco, posterior a um primeiro lançamento em que tenham sido adotados ou

²⁷ Parágrafo 1.º supra.

²⁸ Por “verificação inexata” do fato gerador entendemos não somente a descrição incorreta de circunstâncias de fato conhecidas, como também a posterior apuração de circunstâncias de fato desconhecidas ao tempo do primeiro lançamento, abstraindo, nos termos do pressuposto já enunciado, da hipótese de inexatidão ou ocultação deliberada por parte do contribuinte ou do terceiro obrigado a prestar declaração ou informação ao fisco.



aceitos pelo fisco conceitos jurídicos que este subsequentemente venha a repudiar.

Em trabalho anterior, procurando definir o conceito de “declaração inexata” que justifica o lançamento “ex-officio”, no caso particular do imposto sobre a renda, escrevemos: “A hipótese da inexatidão da declaração parece-nos aplicável somente a circunstâncias de fato e não a critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na interpretação da lei. A eventual divergência entre esses critérios jurídicos do contribuinte e os do fisco nunca poderá dar lugar a lançamento “ex-officio” e à imposição de penalidades. A esta hipótese não se aplica a distinção entre erro excusável e erro inexcusável, por não se tratar de declaração inexata em matéria de fato, mas sim de errônea aplicação de critérios de direito a fatos exata e completamente declarados.”²⁹

Esta tese que então adiantávamos encontrou logo a seguir uma aplicação prática à hipótese da conceituação das reservas admissíveis no capital efetivamente aplicado para efeito do lançamento do imposto sobre lucros extraordinários: depois de ter admitido que tais reservas eram as existentes no fim do exercício, a Junta de Ajuste dos Lucros passou a entender que eram as existentes no início do exercício, com o que se reduzia o capital efetivamente aplicado e se majorava, em consequência, o imposto devido. Com base nessa mudança de jurisprudência, o fisco entendeu de rever os lançamentos já expedidos, e quanto aos quais em muitos casos o imposto já havia sido arrecadado, na conformidade da primitiva interpretação. A doutrina manifestou-se contrariamente a essa revisão, por se tratar evidentemente de uma divergência superveniente de critérios jurídicos anteriormente aceitos.³⁰

²⁹ Ascarelli, Gomes de Sousa e Pereira de Almeida: *“Lucros Extraordinários e Imposto de Renda”*, S. Paulo, 1944, p. 241.

³⁰ Ascarelli: *“Lucros do ano-base e capital efetivamente aplicado no imposto sobre lucros extraordinários”*, na *Revista Industrial* de S. Paulo, maio de 1945, p. 42.



A tese é evidentemente aplicável a todos os impostos lançados³¹: “. . . o fisco pode . . . proceder a novo lançamento, caso se verifique divergência entre os fatos declarados pelo contribuinte e os fatos apurados na revisão que precede o lançamento, sendo, em consequência dessa divergência, os lucros tributados no primeiro lançamento inferiores aos reais . . . Não pode . . . o fisco proceder a um segundo lançamento com fundamento na invocação de critérios jurídicos diferentes dos que aceitara quando expedira o primeiro lançamento. Esta conclusão decorre do fato de que, já em face da organização fiscal e do dever das autoridades procederem à revisão das declarações dos contribuintes, já em face da sistemática dos prazos a êste respeito, é inadmissível que o fisco possa “venire contra factum proprium” e anular “ex-officio” um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento”.³²

O direito comparado fornece subsídios interessantes em abono da tese da revisibilidade do lançamento à hipótese do erro de fato. Na Itália, onde o montante do imposto devido pode ser fixado por um acôrdo entre o fisco e o contribuinte, acôrdo êsse que se substitui ao lançamento (“concordato tributario”), o fisco somente pode denunciá-lo quando se apurarem novas circunstâncias de fato.³³⁻³⁴ Na França, onde a possibi-

³¹ Quanto aos impostos não lançados, como o de selo e o de renda arrecadado na fonte, é, ao contrário, duvidosa a sua aplicabilidade, porquanto nessas hipóteses a liquidação unilateral do imposto, efetuada pelo próprio contribuinte simultaneamente com o recolhimento, não pode ser considerada um lançamento, visto que êste ato é privilégio do fisco. Assim sendo, a eventual discordância posterior do fisco não configuraria uma mudança de critério nem seria obstada pelo fato do pagamento, de vez que o recebimento dêste se presume “si et in quantum”. Pugliese: “*Instituciones*”, cit., p. 147; Tesoro: “*Il cosiddetto auto-accertamento*”, na *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, 1938, I, p. 12; Jarach: “*El Hecho Imponible*”, cit., p. 36.

³² Ascarelli: “*Imposto de Renda: considerações sobre as declarações prestadas pelo contribuinte e as decisões administrativas*”, na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 156, p. 483.

³³ Pugliese: “*Instituciones*”, cit., p. 190.

³⁴ Uma hipótese prática interessante tem lugar nos casos em que, por expressa disposição de lei, o fisco efetue o lançamento com base no lucro presumido em lugar de o fazer com base no lucro real, e posteriormente se apure que êste



lidade de um segundo lançamento no mesmo exercício é expressamente prevista, em tese, na legislação do imposto de renda, a doutrina e a jurisprudência somente admitem esse segundo lançamento quando o primeiro seja anulado por erro de fato.³⁵ Na Argentina, a lei que regula o processo de arrecadação do imposto sobre a renda dispõe que “o lançamento “ex-officio”, certo ou presuntivo, não poderá ser modificado pela Administração, em prejuízo do contribuinte, por aplicação de novas interpretações das normas tributárias ou pelo emprêgo de outros processos técnicos na determinação do imposto, salvo quando devam ser considerados novos elementos de fato”.³⁶⁻³⁷

fôra superior àquele. Poder-se-ia sustentar a possibilidade de um lançamento suplementar para cobrar a diferença de imposto, com fundamento na tese exposta no texto, e sob a alegação de que a situação é de erro de fato. Parece-nos, entretanto, que a posição do problema é diversa: quando a lei autoriza o lançamento com base em presunções, fá-lo com o caráter de alternativa, para as hipóteses em que seja impraticável apurar a situação real do fato, ou com o caráter de penalidade. Em ambas essas hipóteses, portanto, o lançamento presuntivo tem o caráter transaccional de uma liquidação a “forfait” semelhante à cláusula penal ou pena convencional, que corresponde, no direito privado, a uma liquidação antecipada dos danos. Nessas condições, quer-nos parecer que, dado o seu caráter transaccional, o lançamento em base presuntiva não é suscetível de revisão na hipótese figurada, porquanto, muito embora no direito privado a transação seja anulável por erro essencial quanto ao seu objeto, entretanto no caso não teria havido erro quanto aos próprios elementos de fato que teriam servido de base ao lançamento presuntivo ou transaccional, mas apenas verificação de que o lançamento, caso houvesse sido feito em outras bases diversas, teria sido mais favorável para o fisco. Admitir a revisão de lançamento nessa hipótese, para cobrança da diferença, equivaleria a admitir a denúncia unilateral da transação. Na França, a própria Administração admite que o lançamento “a forfait” não pode ser revisto ainda quando se apurasse que dêle resultou imposto inferior ao que resultaria do lançamento pelo lucro real: cf. Lerouge, *“Théorie de la fraude en droit fiscal”*, Paris, 1944, p. 144. Deve-se ressaltar, é claro, a hipótese da lei permitir expressamente a alteração da base do lançamento na hipótese figurada, especialmente tendo-se em vista o caráter punitivo do lançamento “a forfait”.

35 Bocquet: *“L’impôt sur le revenu”*, 3a. ed., Paris, 1926, pp. 733 e 843.

36 Decreto n.º 14.341, de 20 de maio de 1946, art. 23, 3a. alínea. *“Boletim del Ministerio de Hacienda de la Nación”*, ed. oficial, ano I, n.º 10, Buenos Aires, 1946, p. 822. Quanto à referência do texto ao lançamento presuntivo, cf. a nota 34 supra. A ressalva, feita pelo texto de que a revisão do lançamento não poderá prejudicar o contribuinte, deixando, portanto, subsistir somente a hipótese em que o beneficiário, aparenta-se ao conceito administrativista da “auto-impugnação”, por oposição ao da “auto-tutela”, justamente por prever hipótese em que a reforma do ato administrativo não visaria o benefício da Administração (Codacci-Pisanelli: *“L’annulamento”*, cit., p. 149).

37 Afasta-se dessa orientação o recente Código Fiscal da Província de Buenos Aires, que, em seu art. 23, admite a revisão nos casos em que “se descubra erro, omissão ou dolo na exibição ou consideração dos dados ou elementos que serviram de base ao lançamento” (Província de Buenos Aires: Ministerio de Ha-



Parece lícito afirmar, em face do que precede, que a tese da limitação da revisibilidade do lançamento às hipóteses de erro de fato unicamente, encontra, além de justificativa doutrinária, consagração na legislação comparada.³⁸ De um modo geral, pode-se, aliás, justificar a tese por uma aplicação do princípio de que o erro de direito não aproveita. Por outras palavras, o fisco, tendo expedido um lançamento com base em determinados elementos de fato e em aplicação de determinados conceitos de direito a tais fatos, poderia sempre, dentro do prazo de prescrição do direito de lançar, rever aquêlê lançamento caso apurasse erro ou inexatidão quanto aos dados de fato, mas não quando ocorresse mudança de orientação quanto aos conceitos jurídicos adotados na feitura do lançamento. Isto porque na primeira hipótese, o fisco, adotando dados de fato inexatos, ou aceitando dados de fato errônea ou falsamente declarados, teria cometido êle próprio um erro de fato, e o poderia retificar a todo tempo, antes de ocorrida a prescrição; mas, na segunda hipótese, o fisco, adotando critérios jurídicos, ou espousando os adotados pelo contribuinte em sua declaração, que fôs-

cienda, Economía y Prevision: Código Fiscal (Ley n.º 5.246), ed. oficial, La Plata, s/d (a lei foi sancionada em 10 de janeiro de 1948). Esse dispositivo é criticado por Giuliani Fonrouge (*“La codificación fiscal en la Provincia de Buenos Aires”*, na revista *La Ley*, Buenos Aires, tomo 50, suplemento diário, número de 4 de junho de 1948) como contrário aos princípios da estabilidade das relações jurídicas e do efeito liberatório do pagamento. A crítica ressalva as hipóteses de ocultação por parte do contribuinte, e aquelas em que fôsse impossível ao fisco o conhecimento dos fatos por ocasião do lançamento (cf. a nossa nota 28 supra). A circunstância do Código falar em “consideração” dos dados ou elementos que serviram de base ao lançamento parece indicar que admite a revisão com fundamento na mudança de critérios jurídicos.

38 No direito brasileiro, quanto ao imposto de renda, a revisão da declaração, posteriormente ao lançamento, tem lugar através do lançamento “ex-officio”, que nos termos do art. 77 do decreto 24.239, de 22 de dezembro de 1947, é admissível nos casos de “declaração inexata, salvo erro excusável a juízo da repartição”. Embora a lei não esclareça o alcance do conceito de erro, entretanto define como inexata a declaração viciada por omissão de rendimentos, dedução de despesas não efetuadas, ou inclusão de abatimentos não permitidos. As duas primeiras hipóteses são claramente de inexatidão em matéria de fato; quanto à terceira, embora se pudesse configurar uma hipótese de erro ou inexatidão de direito (não concordância entre o abatimento feito e o texto legal permissivo de abatimentos), ainda assim parece-nos que tal hipótese poderia ser conciliada com as conclusões afirmadas no texto, desde que se excluísse a revisibilidade quando a discordância se verificasse entre o abatimento feito pelo contribuinte e uma modificação da interpretação fiscal do texto legal permissivo de abatimentos, ocorrida posteriormente ao lançamento. É oportuno assinalar, por outro lado, que a legislação de



sem, “*gratia argumentandi*”, errôneos,³⁹ teria cometido êle próprio um êrro de direito, insusceptível, portanto, de posterior retificação. O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação,⁴⁰ e nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em êrro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente.

Nos casos de impostos lançados com base em declaração prestada pelo contribuinte, chega-se à mesma conclusão que vimos defendendo, através de um exame da influência do êrro sobre o efeito vinculativo da declaração para o contribuinte que a produziu. Os autores que conceituam a declaração tributária como uma confissão atribuem-lhe necessariamente o efeito de prova plena, conseqüentemente irretratável por êrro de direito.⁴¹ Mesmo abandonando a tese que atribui à declaração tributária o caráter confessório, que não parece a mais exata,⁴² chega-se sempre à conclusão da sua irretratabilidade por êrro

impôsto do sêlo ressalva expressamente que nenhum procedimento fiscal haverá contra o contribuinte que tiver pago o impôsto de acôrdo com interpretação firmada em decisão administrativa de última instância, caso posteriormente venha a ser modificada essa interpretação (decreto-lei 4.655, de 3 de setembro de 1942, Normas Gerais, art. 60).

39 Para o desenvolvimento do raciocínio temos que admitir que os conceitos jurídicos a princípio adotados fôssem realmente errôneos; caso fôssem exatos, com efeito, não se configuraria nem sequer a hipótese do êrro de direito, e nessas condições a eventual substituição posterior de conceitos jurídicos exatos por outros igualmente exatos e aplicáveis justificaria ainda menos a revisão do lançamento, porquanto esta se basearia em um simples critério de oportunidade.

40 O brocardo “*jus novit curia*” tem entre nós consagração legal expressa: lei de Introdução ao Código Civil (decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942), art. 3.º; Código do Processo Civil (decreto-lei 1.608, de 18 de setembro de 1939), art. 113.

41 Pugliese: “*La prova nel processo tributário*”, Pádua, 1935, pp. 91 e segs.; Buzzetti: “*L'imposta sui redditi di Richezza Mobile*”, Milão, 1937, p. 65; Quarta: “*Commento alla legge sull' imposta di Richezza Mobile*”, 2a. ed. Milão, 1903, vol. II, p. 26, e Uckmar: “*La legge del registro*”, 2a. ed., Pádua, 1934, vol. I, p. 478, embora não sejam explícitos em atribuir caráter confessório à declaração, aplicam-lhe os princípios do instituto, notadamente quanto à irretratabilidade por êrro de direito, ressalvando porém a sua retificação, pelo próprio contribuinte ou “*ex-officio*”, pelo fisco, nos casos de êrro de fato.

42 O desenvolvimento dêste ponto excederia evidentemente os limites do presente trabalho. Basta assinalar que ao passo que a confissão só pode versar matéria de fato, a declaração contém, via de regra, a atuação de conceitos jurídicos. Principalmente quanto aos efeitos respectivos da confissão e da declaração a diferença entre os dois institutos é patente: a atividade administrativa do fisco, ao qual é apresentada a declaração, é dirigida no sentido de fazer atuar o direito, diversamente portanto da atividade da parte que recebe a confissão, e que é di-



de direito. Dando-se à declaração o caráter de um negócio jurídico declaratório,⁴³ chega-se à referida conclusão por simples aplicação do princípio indicado, da não invocabilidade do erro de direito como causa de rescisão de negócios jurídicos.⁴⁴ Dando-se à declaração tributária o caráter de uma simples declaração de ciência,⁴⁵ exclui-se, por via de consequência, a atuação de critérios jurídicos, que, portanto, quando estejam presentes na declaração, somente poderão ter o caráter de um exercício antecipado do direito de defesa do contribuinte; mas nesta hipótese chega-se também necessariamente à conclusão de não ser lícito ao contribuinte voltar atrás sobre a sua própria interpretação jurídica dos fatos declarados. Esta última conceituação da declaração, e sua consequência necessária, coadunam-se, a nosso ver, com a função da declaração como elemento do processo formativo da obrigação tributária, e resultam em uma exata correspondência ou bilateralidade entre os efeitos vinculativos respectivos da declaração para o contribuinte, e do lançamento para o fisco, por aplicação recíproca do princípio “venire contra factum proprium non potest”.

5. *Conclusões.* Podemos agora extrair do que precede as seguintes conclusões :

a) O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dêle decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na verificação dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado,

rigida no sentido de fazer prevalecer o seu próprio interesse. Cf. Vanoni: “*La dichiarazione tributaria e la sua irretroatività*”, na *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, Pádua, 1937, vol. I, pp. 253 e segs., espec. 257 e 263.

43 Tese esboçada por Ascarelli no artigo “*Imposto de Renda: Considerações sobre as declarações...*” etc., cit., *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 156, p. 483. Contra: Vanoni, op. cit., p. 260.

44 Contra, entretanto, Ascarelli, op. cit., p. 484.

45 Vanoni, op. cit., pp. 260 e segs.. Cf. a doutrina alemã, cit. por este autor em nota 1 à pág. 261.



— 38 —

quer tais dados ou elementos de fato tenham sido apurados diretamente pela Administração, quer tenham sido declarados ou informados, em boa fé, à Administração pelo contribuinte ou terceiro obrigado a tal declaração ou informação.

b) O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dêle decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração.



**LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**LIMITI OBIETTIVI ALLA REVISIBILITÀ DEL ACCERTAMENTO
NEL PROCESSO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho*

RESUMO

O presente trabalho versa sobre os limites objetivos da revisibilidade do lançamento tributário no âmbito do processo administrativo fiscal. Levando em consideração que o lançamento – concebido como a atividade administrativa pela qual o Fisco constitui o crédito tributário e notifica o sujeito passivo para pagá-lo – pode eventualmente conter irregularidades (vícios) e que a Administração Pública pode e deve rever seus atos quando eivados de nulidades, o direito brasileiro estabeleceu duas ordens de limitações que se impõem ao poder de revisão do ato de lançamento: limites temporais, que dizem respeito ao prazo dentro do qual a revisão pode ser legitimamente efetuada, e limites objetivos, assim entendidos os relativos aos fundamentos que podem ser invocados para proceder à revisão. São analisados quais os vícios (irregularidades) do lançamento tributário que podem ser corrigidos na própria decisão proferida no processo administrativo tributário e quais os que não comportam tal revisibilidade no âmbito do processo administrativo, somente podendo ser corrigidas mediante a elaboração de um novo lançamento. Procura-se demonstrar que, independentemente da espécie de vício que eventualmente macule o lançamento, devem os órgãos revisores do ato de lançamento no âmbito do processo administrativo tributário sempre respeitar os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, princípios estes que atuam, por conseguinte, como garantias da legitimidade do procedimento de controle do lançamento.

* Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor de Direito Financeiro e Tributário e de Direito Econômico no Centro Universitário CIESA. Procurador do Estado do Amazonas.



PALAVRAS-CHAVE: LANÇAMENTO - LIMITES À REVISIBILIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

SINTESE

Esta dissertação aborda i limiti obbiettivi della revisibilità di accertamento tributario nell'ambito del procedimento amministrativo fiscale. Considerandosi che l'accertamento – concepito come l'attività amministrativa con la quale il Fisco costituisce il credito tributario e notifica il soggetto passivo l'esigibilità del credito – può eventualmente contenere irregolarità (vizi) e che l'Amministrazione Pubblica può e deve rivedere i suoi atti quando fallo di nullità; il diritto brasiliano stabilisce due ordini di limitazioni che si impongono al potere di revisione dell'atto dell'accertamento: limiti temporali, che si riferiscono alla scadenza dentro la quale la revisione può essere legittimamente effettuata, e limiti obbiettivi, così intesi quelli con riferimento ai fondamenti che possano essere invocati a precedere alla revisione. Sono analizzati i vizi (le irregolarità) dell'accertamento tributario che possono essere liberati dagli errori della propria decisione proferita nel procedimento amministrativo tributario e quelli i cui non comportano tale revisibilità nell'ambito del procedimento amministrativo, essendo aggiustate solamente attraverso alla elaborazione di un nuovo accertamento. Cercasi di dimostrare che indipendentemente della specie di vizio che eventualmente maculi l'accertamento, debbono gli organi revisori dell'atto d'accertamento nell'ambito del procedimento amministrativo tributario, sempre rispettare i principi costituzionali del dovuto procedimento legale, del contraddittorio e dell'ampia difesa, principi questi che attuano, per conseguente, come garanzie della legittimità del provvedimento del controllo dell'accertamento.

PAROLE CHIAVI: ACCERTAMENTO - LIMITI ALLA REVISIBILITÀ - PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

INTRODUÇÃO

É sabido que o lançamento – concebido como a atividade administrativa pela qual o Fisco constitui o crédito tributário e notifica o sujeito passivo para pagá-lo (art.



142, CTN) – pode eventualmente conter irregularidades (vícios) e que a Administração Pública pode e deve rever seus atos quando eivados de nulidades (Súmulas 346 e 473 do STF).

O Direito brasileiro estabeleceu duas ordens de limitações que se impõem ao poder de revisão do lançamento: *limites temporais*, que dizem respeito ao prazo dentro do qual a revisão pode ser legitimamente efetuada, e *limites objetivos*, assim entendidos os relativos aos fundamentos que podem ser invocados para proceder à revisão¹. Os primeiros encontram-se previstos nos artigos 149, parágrafo único, 173 e 150, § 4º, todos do CTN, e escapam de nossas especulações.

O presente trabalho visa analisar as hipóteses que, segundo o CTN, autorizam a revisão do lançamento tributário e definir os limites objetivos do poder dos órgãos julgadores para, no âmbito do processo administrativo tributário, exercer o controle de legalidade do lançamento.

1 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO NO CONTEXTO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A expressão “relação jurídica” designa o vínculo que liga duas ou mais pessoas, estabelecendo direitos e deveres recíprocos. A relação tributária, como espécie de relação jurídica que é, possui a mesma estrutura formal das relações jurídicas em geral.

O objeto da relação jurídica tributária varia conforme o tipo de obrigação, segundo a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172, de 25.10.1966): enquanto a chamada “obrigação principal” tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, CTN), a denominada “obrigação acessória” tem por objeto prestações positivas ou negativas, isto é, de fazer ou de não-fazer (art. 113, § 2º, CTN).

A obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 114 e 115, CTN). A obrigação tributária principal, no entanto, necessita de uma atividade administrativa (o lançamento – art. 142, CTN) que a declare existente, para se tornar líquida e para que possa ser objeto de cobrança². A obrigação

¹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.

² Constituem exceção a esta regra os tributos sujeitos a lançamento por homologação, assim entendidos aqueles “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150, *caput*, CTN).



tributária principal revestida de liquidez e, por conseguinte, de exigibilidade, recebe do CTN a denominação de *crédito tributário*.

A eficácia do lançamento tributário – com exceção daquele que se dá por homologação (art. 150, CTN) – somente surge quando o mesmo é comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação, dando-lhe conhecimento dos termos de exigibilidade do crédito (arts. 145 e 160, CTN)³.

2 A REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 Aspectos gerais

Em princípio, o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é administrativamente inalterável. Tal situação visa preservar a estabilidade da relação jurídica atingida pelo lançamento.

No entanto, visando a estabelecer o equilíbrio entre a necessidade de preservar a estabilidade das relações jurídicas e a legalidade da atuação estatal (que preside todo o Direito Tributário), o próprio CTN, em seu art. 145, esclarece que o lançamento notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de: a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; c) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN, que regula o chamado “lançamento de ofício”.

Ressalte-se que o CTN não emprega os termos “anulação” ou “revogação”, ao se referir ao tema da reapreciação do lançamento. Apenas a última expressão, no entanto, pode ser empregada em tal contexto.

Com efeito, *anulação* é a providência, da Administração ou do Judiciário, para que se retire do mundo jurídico ato administrativo ilegal, ao passo que a *revogação* também é modalidade de desfazimento do ato administrativo, mas não por motivo de ilegalidade, e sim por motivo de inoportunidade ou inconveniência.

Ocorre que é no âmbito dos atos administrativos discricionários onde o poder de revogação encontra seu campo absoluto de aplicação. Por outro lado, no tocante aos atos *vinculados* – como o que formaliza o lançamento tributário (art. 142, parágrafo

³ No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação não há notificação do Fisco informando o quanto e quando pagar, pois neste caso é a lei que estabelece como dever do sujeito passivo a tarefa de aplicar o direito aos fatos, apurar e recolher o montante devido no prazo legal. Vencido o referido prazo, fica o devedor faltoso sujeito às sanções legais, dentre as quais o lançamento de ofício com multa punitiva e demais acréscimos.



único, CTN) –, existe uma regra geral que diz respeito à *irrevogabilidade* deles, e é o seguinte o fundamento de tal regra: se o ato era vinculado, não havia possibilidade de outro comportamento possível, e apenas um era legítimo (praticado o fato gerador, deve ser efetivado o lançamento tributário). Assim, se se pratica o único comportamento admitido, esgotou o agente sua competência e não mais a possui para revogar o ato resultante daquele comportamento⁴.

Portanto, considerando que a revogação de atos administrativos só é possível quando resultem do exercício de poderes discricionários e que a atividade administrativa do lançamento é *vinculada*, conclui-se que, em matéria de lançamento, não se cogita de revogação.

Feitas tais considerações gerais, passa-se a analisar as hipóteses de revisão do lançamento tributário, tal como disciplinada a matéria pelo CTN.

2.2 Impugnação do sujeito passivo

Efetuada o lançamento, as normas que regulam o processo administrativo tributário estabelecem um prazo dentro do qual o sujeito passivo poderá formular sua defesa à própria autoridade administrativa, com o que restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário em debate (art. 151, III, CTN).

Ressalte-se que o princípio da *inafastabilidade do controle jurisdicional* confere indubitavelmente ao Poder Judiciário a capacidade de rever lançamentos tributários, tendo em vista que, por força daquele comando constitucional, *nenhuma* lesão ou ameaça a direito poderá ser subtraída de sua apreciação (art. 5º, XXXV, CF/1988).

Frise-se, entretanto, que, segundo o concebemos, o poder conferido ao Poder Judiciário é o de *rever* o lançamento, não, porém, o de *alterá-lo*. Isto porque, segundo o CTN, a atividade de constituição do crédito tributário – ou seja, a atividade de lançamento tributário – é *privativa* da Administração Pública (art. 142, *caput*). Assim, poderá um juiz, por exemplo, no exercício do controle difuso (por via de exceção) de constitucionalidade de lei ou ato normativo, reconhecendo o caráter confiscatório de determinada exação, ordenar o cancelamento do lançamento realizado, mas não poderá aplicar outra alíquota prevista na legislação, que entenda ser a adequada à hipótese.

⁴ CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 160.



Em síntese, o inciso I do art. 145 do CTN é perfeitamente aplicável às impugnações formuladas pelo sujeito passivo no âmbito do Poder Judiciário, cujos integrantes, no entanto, deverão exercer seu poder de revisão dos lançamentos tributários sem usurpar a competência da Administração Tributária, pois, como bem destaca Ramón Valdés Costa, o lançamento tributário é “um acto administrativo y no jurisdiccional”⁵.

2.3 Recurso de ofício

O recurso de ofício (art. 145, II, CTN) é o que compete à autoridade administrativa de primeira instância que entender procedente, no todo ou em parte, a impugnação do sujeito passivo.

Assim, se o órgão de hierarquia superior der provimento ao recurso de ofício, reformará a decisão, total ou parcialmente, ou, se negar provimento ao recurso, confirmará a decisão. Disso resultará que o lançamento anulado pela decisão de primeiro grau será restabelecido, no primeiro caso, ou permanecerá anulado, no segundo caso.

Cabe, ainda, a respeito do tema a seguinte indagação: o recurso voluntário, de iniciativa do sujeito passivo (interposto em face de decisão de primeira instância que entender improcedente, no todo ou em parte, sua impugnação ao lançamento), também enseja, como o recurso de ofício, a revisão do lançamento tributário?

Analisando o instituto do “recurso de ofício”, entende Zuudi Sahakihara que o mesmo “não enseja a alteração do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o anula, havendo, assim, um equívoco por parte do CTN”. E conclui o citado autor: “É a decisão que é modificada ou mantida, e não o lançamento”⁶. Poder-se-ia, sustentar, de igual modo, que o recurso voluntário não enseja a revisão do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o julgou procedente e, assim, a decisão de primeiro grau é que seria modificada ou mantida, e não o lançamento.

Para definir se o recurso de ofício e o voluntário não ensejam a revisão do lançamento, por não dizerem respeito a este ato, mas à decisão recorrida, faz-se

⁵ COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 381.

⁶ FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), et. al. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 572.



necessário definir primeiramente se o ordenamento jurídico brasileiro admite a *reformatio in pejus*, assim entendido o agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento⁷. Com efeito, admitindo-se o agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, chegaremos à conclusão de que o recurso de ofício e o voluntário ensejam a revisão do lançamento, já que o órgão de segunda instância poderá, apreciando o(s) recurso(s), alterar para mais os valores indicados no lançamento tributário⁸.

A possibilidade, ou não, da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário, tanto em decorrência de recurso de ofício quanto de recurso voluntário, será adiante discutida, momento em que, por conseguinte, também será definido se tais recursos ensejam, efetivamente, a revisão do lançamento tributário.

2.4 Iniciativa de ofício da autoridade administrativa

A modificação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante dispõe o inciso III do art. 145 do CTN, só se torna possível em casos específicos, relacionados no art. 149 do CTN.

Ressalte-se que a Fazenda Pública, em qualquer dos casos descritos nos incisos II a IX do art. 149 do CTN, deverá observar a limitação imposta pelo parágrafo único do mesmo artigo, assim redigido: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

3 LIMITES OBJETIVOS DO CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

3.1 Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância

⁷ Apesar de considerarmos o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância configura verdadeira *reformatio in pejus*, utilizaremos tal expressão no presente trabalho para designar tão somente a hipótese de agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, tal como o faz a maioria da doutrina. Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 170; SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 174-175.

⁸ Sem adentrar na questão da possibilidade (ou não) da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo tributário, Luciano Amaro leciona que o recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo (cuja impugnação não tenha sido acolhida pela autoridade administrativa de primeira instância) também pode propiciar a alteração do lançamento (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 340). No mesmo sentido: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 245.



A respeito dos limites do poder revisional do lançamento no processo administrativo tributário, uma primeira – e tormentosa – questão diz respeito à possibilidade de agravamento do lançamento na decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como “agravamento do lançamento” considera-se, nesse trabalho, a alteração de quaisquer dos elementos que integram o conteúdo do referido ato administrativo, de modo que este seja “aumentado, intensificado ou tornado mais pesado”⁹. Incluem-se, pois, no conceito supra, não apenas o aumento da quantia exigida do sujeito passivo, mas também as alterações nos pressupostos de fato e de direito que corroborem para o robustecimento do lançamento¹⁰.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, a possibilidade de agravamento do lançamento na decisão de primeira instância foi introduzida pela Lei n. 8.748, de 09.12.1993, que alterou a redação original do parágrafo único do art. 15 do Decreto n. 70.235, de 06.03.1972, o qual passou a vigorar com o seguinte teor: “Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do *agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância*, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão” (grifamos)¹¹. O referido dispositivo, no entanto, teve sua redação alterada pela Medida Provisória n. 232, de 30.12.2004, que suprimiu a menção expressa da possibilidade de agravamento do lançamento na hipótese em questão.

Comentando o parágrafo único do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, com a redação determinada pela Lei n. 8.748/93, era a seguinte a conclusão de Mauro Silva: “Permitido, pois, pela lei, o agravamento do lançamento durante o julgamento de 1ª instância. A partir daí, a possibilidade do agravamento do lançamento só encontraria obstáculos se *todos os elementos necessários ao lançamento não estivessem contidos na*

⁹ SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 81, São Paulo: Dialética, junho/2002, p. 64.

¹⁰ SILVA, Mauro. Ob. cit. p. 65.

¹¹ Ressalte-se que o parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784, de 29.01.1999 – que tem aplicação supletiva ao processo administrativo tributário concernente aos tributos federais (conforme o art. 69, da citada lei) –, não menciona expressamente a possibilidade de agravamento da exigência inicial na decisão de primeira instância administrativa, mas tão somente *em grau de recurso*. No entanto, ao aceitar a *reformatio in pejus* em segunda instância, está, por via de consequência, admitindo a possibilidade do agravamento do lançamento em primeira instância, porquanto nesta hipótese não estará ocorrendo sequer supressão de instância quanto ao julgamento do agravamento em questão.



decisão de 1ª instância ou se o agravamento do lançamento ofendesse princípio consagrado em nosso direito positivo” (grifamos)¹².

A despeito da supressão, do texto do Decreto n. 70.235/72, da menção expressa à possibilidade de agravamento do lançamento pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância, *entendemos que tal possibilidade subsiste*, devendo, no entanto, ser observadas as demais exigências indicadas pelo autor anteriormente citado: a) que os elementos necessários ao lançamento estejam contidos na decisão de 1ª instância; e b) que o agravamento do lançamento não ofenda princípio consagrado em nosso direito positivo.

Quanto ao segundo requisito, o mesmo restará atendido desde que seja assegurada ao contribuinte a devolução do prazo de defesa para que este possa impugnar a parte “agravada”, ou seja, o acréscimo realizado no lançamento em decorrência da decisão de primeira instância. Relativamente ao primeiro requisito para legitimar o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância, o mesmo restará atendido se a autoridade que proferir a decisão em questão observar, no que couber, os mesmos pressupostos de existência e validade do lançamento tributário. Dito de outro modo, já que a decisão de primeira instância agravará a exigência inicial, é como se passasse a substituir o documento que materializava tal exigência e, assim, deverá conter os mesmos elementos do ato impositivo original.

Assim, tomando, como exemplo, o processo administrativo federal, o lançamento e sua notificação – e, por conseguinte, a decisão de primeira instância que implicar agravamento da exigência inicial e sua notificação ao contribuinte – deverá conter a indicação do “cargo ou função e o número de matrícula” da autoridade administrativa responsável pela sua expedição (art. 10, VI e 11, IV, Decreto n. 70.235/72), o que exigirá, por conseguinte, que o órgão de julgamento *tenha poderes de órgão de lançamento*, isto é, que o cargo de julgador de primeira instância seja ocupado por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de primeira instância não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade

¹² SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 81, São Paulo: Dialética, junho/2002, p. 65.

do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento)¹³.

Ressalte-se, finalmente, que a possibilidade do agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa *independe de previsão expressa na legislação*, podendo – e devendo – os julgadores administrativos singulares adotarem tal prática com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões atendam os requisitos anteriormente expostos¹⁴.

3.2 Agravamento do lançamento na decisão de segunda instância

Outra questão igualmente polêmica envolvendo os limites da revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário é a possibilidade (ou não) do agravamento do lançamento na decisão de segunda instância (*reformatio in pejus*).

A proibição da *reformatio in pejus* no processo civil, na definição de Nelson Ney Júnior, “tem por objetivo evitar que o tribunal destinatário do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente”¹⁵. No entender do autor citado – que analisa a questão à luz do processo civil brasileiro – restaria configurada a *reformatio in pejus* em uma das seguintes hipóteses: a) quando a decisão de segundo grau extrapole o âmbito de devolutividade fixado com a interposição do recurso; ou b) em virtude de não haver recurso da parte contrária. A reforma para pior fora dos casos mencionados não se insere, segundo o autor citado, na proibição em questão. Assim, exemplifica, se a parte adversa também interpõe recurso, não haverá *reforma in pejus* se o tribunal acolher qualquer dos recursos de ambas as partes¹⁶.

Antes de adentrarmos na análise de tal problema no âmbito do processo administrativo tributário¹⁷, é importante que tracemos os contornos do conceito de *reformatio in pejus* em tal seara.

¹³ Em sentido contrário é a lição de Alberto Xavier, que não admite o agravamento da exigência inicial, ainda que o órgão de julgamento tenha poderes de órgão de lançamento (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 172).

¹⁴ O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância não enseja a interposição de recurso de ofício, mas apenas de recurso voluntário de iniciativa do sujeito passivo.

¹⁵ NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 153.

¹⁶ NERY JÚNIOR, Nelson. Ob. cit. p. 153.

¹⁷ No entender de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, a *reformatio in pejus* é inconstitucional, pois afronta os incisos LIV e LV do art. 5º da CF/1988, “e pouco importa que leis a aceitem textualmente,



Não consideramos compreendida no conceito de *reformatio in pejus* a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso de ofício (art. 145, II, CTN) interposto pela autoridade julgadora de primeira instância (que entendeu improcedente, no todo ou em parte, o lançamento), reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*. É que o denominado “recurso de ofício”, em verdade, não é recurso – por faltar-lhe o elemento volitivo da “insatisfação com a decisão”, geradora da “vontade em recorrer” –, mas condição de eficácia da decisão de primeira instância contrária à Fazenda Pública.

Assim, por exemplo, se a autoridade julgadora de primeira instância, acatando a impugnação do contribuinte, julga totalmente improcedente o lançamento e recorre de ofício à segunda instância, o eventual provimento do recurso de ofício não estaria piorando a situação do “recorrente”, por faltar a este, como dito, a “insatisfação com a decisão recorrida”¹⁸.

Ademais, o “recurso de ofício” tem *translatividade plena*, podendo o julgador de segunda instância modificar a decisão recorrida no que entender correto, pois é como se houvesse a apelação de todas as partes da decisão de primeira instância¹⁹.

Assim, não se considera *reformatio in pejus* a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso de ofício, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*²⁰.

Portanto, considera-se como *reformatio in pejus* (agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento) a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento a recurso voluntário (de iniciativa do contribuinte) ou recurso de ofício (de iniciativa da autoridade julgadora de primeiro grau), reforma a decisão recorrida e *modifica a exigência inicial, agravando-a*. O referencial tomado, como se vê, não é

pois a vedação é de estatura constitucional” (*Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155).

¹⁸ Poder-se-ia alegar, no entanto, que teria restado configurada a *reformatio in pejus*, no exemplo citado, quanto ao contribuinte, que havia obtido êxito em primeira instância de julgamento. Ocorre que a noção da proibição da *reformatio in pejus* (para os que admitem a existência de tal proibição) visa evitar que a autoridade julgadora destinatária do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente, o que não seria o caso, porquanto o contribuinte não havia interposto recurso algum. O mesmo raciocínio é aplicável à hipótese de sucumbência recíproca na decisão de primeira instância, com interposição simultânea de recurso voluntário e “recurso de ofício”.

¹⁹ NERY JÚNIOR, Nelson. Ob. cit. p. 160.

²⁰ Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 171.



simplesmente o teor da decisão de primeira instância, mas o *conteúdo original do lançamento*.

Delimitado o conceito de agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento (*reformatio in pejus*), cabe ressaltar que o direito positivo brasileiro consagra expressamente a possibilidade da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo federal, quando, no art. 64 da Lei n. 9.784, de 29.01.1999, assim dispõe: “O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência” (grifamos). O parágrafo único do citado artigo, por sua vez, assim encontra-se redigido: “Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão” (grifamos).

Note-se que o dispositivo transcrito somente tem aplicação ao agravamento da exigência inicial *em decisão de segunda instância*, porquanto fala em “recurso”, “recorrente” e “decisão recorrida”. Nesse caso, como observam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, “a Administração-juiz se despe transitoriamente da condição de julgador e atua, supletivamente, por força do princípio da oficialidade, como Administração-instrutora processual”²¹.

A possibilidade da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário é defendida por Helena Marques Junqueira, pois “o tributo e a atividade administrativa tributária são totalmente regidos pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade e, havendo lei que a determine, a revisão do lançamento tributário se dará no sentido de exigir o tributo devido, mesmo que sendo maior do que o inicialmente cobrado, antes da impugnação do contribuinte”²².

Surge, então, o seguinte questionamento: que a situação o parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99 pretende disciplinar? Dito de outro modo: que hipótese pretendeu o legislador regular com a elaboração do dispositivo em questão?

²¹ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. cit. p. 156. Os autores citados não vêm na hipótese descrita um caso de *reformatio in pejus*, pois é instaurado, em razão do princípio da legalidade e da busca da verdade material, “um efetivo e equilibrado contraditório, com o quê não se coloca em xeque os princípios da boa-fé, do contraditório e da isonomia” (Ob. cit. p. 156).

²² JUNQUEIRA, Helena Marques. *A reformatio in pejus no processo administrativo*. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 107-108. No mesmo sentido: SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 176.



Poder-se-ia alegar que o referido dispositivo, ao prever a possibilidade do órgão recursal agravar a situação do recorrente, estaria se referindo à hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*. Ocorre que, neste caso, não faria sentido determinar que o contribuinte seja cientificado para que formule suas alegações antes da decisão, tendo em vista que: a) se a autoridade de primeira instância decidiu pela improcedência do lançamento e recorreu de ofício à segunda instância, o contribuinte não interpôs recurso e, por conseguinte, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão, em respeito ao duplo grau²³); b) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, não tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi desfavorável, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão); c) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi contrária, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso; d) se a autoridade de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso.

Nos dois primeiros casos, o contribuinte não pode utilizar a prerrogativa a que se refere o parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99, pois o dispositivo aborda a hipótese da decisão que possa agravar a “situação do *recorrente*” (grifamos). Ora, se o contribuinte não interpôs recurso algum, não como pretender enquadrar-se na norma em questão. Nos dois últimos casos, as razões do contribuinte em relação à exigência inicial do lançamento já foram submetidas à apreciação do órgão julgador de segundo grau quando da interposição de seu recurso, inexistindo razão para oportunizar novas alegações.

²³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. cit. p. 171.



Assim, pelo exposto, conclui-se que o parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99, ao prever a possibilidade do órgão recursal agravar a situação do recorrente, não está se referindo à hipótese em que o órgão de segundo grau *restabelece a exigência inicial* (a que poderíamos chamar de “pseudo-*reformatio in pejus*”), mas àquela em que o órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”) *modifica a exigência inicial, agravando-a (reformatio in pejus* propriamente dita).

Se esta é a hipótese que o parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99 pretendeu disciplinar, então temos que o mesmo afigura-se inconstitucional, por representar violação à garantia do *devido processo legal* (art. 5º, LIV, CF/1988) *por supressão de instância(s)*, porquanto nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*.

É certo que não há na Constituição da República de 1988 garantia absoluta ao duplo grau de jurisdição, nem mesmo em sede de processo judicial, inexistindo, pois, garantia *constitucional* à revisibilidade das decisões administrativas. Ocorre que, a partir do momento em que a legislação infraconstitucional assegurada ao contribuinte pluralidade de instâncias administrativas de julgamento, o direito à reapreciação das decisões *passa a integrar o conteúdo do princípio do devido processo legal*.

A solução adotada pelo parágrafo único do art. 64 da Lei n. 9.784/99, na hipótese de agravamento da exigência inicial (a saber: ciência ao recorrente para que formule suas alegações antes da decisão), nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*, caracterizando supressão de instância e, pois, cerceamento do direito constitucional à *ampla defesa e aos recursos a ela inerentes* (art. 5º, LV, CF/1988), corolário que é da garantia do *devido processo legal*.

No entanto, ainda que fosse adotada a solução correta para o caso – que seria reabrir ao contribuinte *todas as instâncias de julgamento*, para que pudesse formular *em cada uma delas* suas alegações contra o agravamento do lançamento –, a *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário esbarraria noutro obstáculo: os órgãos julgadores de segunda instância são normalmente de *composição mista*, isto é, integrados por servidores da repartição fazendária e por pessoas estranhas à Administração Pública.



É que, como sustenta Deonísio Koch, “quem não pode constituir também não pode alterar”²⁴, o que exige, por conseguinte, que o órgão de julgamento *tenha poderes de órgão de lançamento*. Lembra, contudo, o autor citado que “a composição dos conselhos de contribuintes é paritária, de modo que nem todos os membros são revestidos da capacidade para lançar crédito tributário”²⁵. Assim, só seria possível, no caso, o agravamento do lançamento se os órgãos julgadores de segunda instância forem ocupado *exclusivamente* por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de segunda instância – que estará, em verdade, substituindo o lançamento original – não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento).

Considerando, pelo exposto, não se apresentar juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, conclui-se que o recurso de ofício e o voluntário, em verdade, não ensejam a alteração do lançamento, pois não dizem respeito ao referido ato impositivo, mas à decisão de primeira instância: é esta que é modificada ou mantida, e não o lançamento.

3.4 Revisibilidade do lançamento através de “lançamento complementar”

O chamado “lançamento complementar” ou “termo aditivo” é previsto na legislação de processo administrativo de certos entes da Federação e consiste em instrumento que permite ao Fisco, no decorrer do processo administrativo tributário (e antes de proferida decisão administrativa), corrigir algum erro porventura constatado no ato administrativo de lançamento tributário.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o Decreto n. 70.235, de 06.03.1972, prevê os institutos do “auto de infração complementar” e da “notificação de lançamento complementar” no § 3º do seu art. 18, que, com a redação determinada pela Lei n. 8.478, de 09.12.1993, assim dispõe: “Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados *no curso do processo*, forem verificadas incorreções, omissões

²⁴ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 74.

²⁵ KOCH, Deonísio. Ob. cit. p. 75. No mesmo sentido: GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, São Paulo: Dialética, setembro/1999, p. 20; QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. cit. p. 170.



ou inexatidões de que resultem *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, será lavrado *auto de infração* ou emitida *notificação de lançamento complementar*, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada” (grifamos)²⁶

A revisão do lançamento através de lançamento complementar (ou suplementar) encontra fundamento no inciso III do art. 145 do CTN e, no âmbito administrativo, pode ser utilizada tanto para a *majoração* quanto para a *redução* do débito exigido originalmente através do lançamento tributário. O emprego de tal ato, no entanto, não é ilimitado.

Com efeito, a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte ao qual estará sendo negada a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*, caracterizando supressão de instância e violação à garantia do *devido processo legal*. Esse novo lançamento, portanto, como enfatiza Mary Elbe Queiroz, “em respeito ao duplo grau de jurisdição, deverá ser apreciado pela mesma autoridade julgadora de primeira instância administrativa e, só posteriormente, poderá ser objeto de recurso para a segunda instância”²⁷.

3.5 Revisão do lançamento por erro de fato e erro de direito

O erro, na elaboração do lançamento tributário, pode situar-se no conhecimento dos fatos (erro de fato) ou no conhecimento da norma (erro de direito).

Erro de fato se dá pela não conformação do lançamento com o seu respectivo fato gerador. Já o *erro de direito* ocorre quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica²⁸.

O erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possam ter. Já o erro de direito situa-se no

²⁶ No âmbito do processo administrativo tributário do Estado do Amazonas, o Decreto n. 4.564, de 14.03.1979, dispõe que: “De quaisquer correções efetuadas no Auto de Infração e Notificação Fiscal deverá ser cientificado o autuado por escrito, caso em que lhe será dado um novo prazo para defesa”.

²⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. cit. p. 167.

²⁸ SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*. v. 5. Fortaleza: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, 2001, p. 30.



conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Ocorre o “erro de fato” quando o Fisco considera no lançamento, aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos (p.ex, os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente)²⁹.

Registre-se ser opinião unânime da doutrina a possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato. Tal possibilidade é confirmada pelo inciso VIII do art. 149 do CTN.

Quanto ao erro de direito, no entanto, reina a controvérsia, pois uma parcela da doutrina entende que o erro de direito não enseja a revisão do lançamento. Nesse sentido é o entender de Rubens Gomes de Sousa, que assevera: “o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito (...). 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: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária”³⁰.

A revisão do lançamento por erro de direito também não é admitida por Alberto Xavier, mas com fundamentos diversos dos invocadas por Rubens Gomes de Sousa: “O verdadeiro fundamento de limitação da revisão do lançamento à hipóteses do erro de fato resulta do *caráter taxativo* dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se ‘fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior’ (inciso VIII). Significa isso que, se só pode haver revisão pela invocação de *novos fatos e novos meios de prova* referentes à matéria que foi objeto de

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 104-105; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 204; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 663.

³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 108-109.



lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a *atos completamente conhecidos e provados*” (grifos no original)³¹.

Entendemos, todavia, ao contrário dos doutrinadores referidos, que o erro de direito (que não se confunde com a simples “mudança de critério jurídico”, esta disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária³².

Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito³³, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando *não seja aplicada a lei* ou quando *a má aplicação desta seja notória e indiscutível*, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, *sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta*.

Portanto, não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado³⁴.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por tudo quanto foi exposto no presente trabalho, pode-se, concluir, em síntese, que:

a) o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é, em princípio, inalterável administrativamente, admitindo, todavia, o CTN a possibilidade de revisão do referido ato administrativo por iniciativa do sujeito passivo, representada por sua impugnação ao lançamento (art. 145, I, CTN), e por iniciativa dos órgãos fazendários, representada pela iniciativa de ofício da autoridade administrativa ou pelo recurso de ofício (art. 145, III e II, CTN);

³¹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 269-270. O autor citado entende, contudo, que tal proibição só deve prevalecer se o ato de revisão for desfavorável para o particular (Ob. cit. p. 272).

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.

³³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 204.

³⁴ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, São Paulo: Dialética, julho/1999, p. 59.



b) é juridicamente possível o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões contenham os mesmos elementos que integram o conteúdo do lançamento e desde que permitam ao contribuinte nova oportunidade e novo prazo para defesa, agora contra a parte agravada, com o que restarão respeitados os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

c) não se apresenta juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, pois tal possibilidade negaria ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação;

d) a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

e) tanto o erro de fato quanto o erro de direito ensejam a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não importando ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributário*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.



- FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), *et. al. Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.
- GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, São Paulo: Dialética, setembro/1999, p. 17-22.
- JUNQUEIRA, Helena Marques. A *reformatio in pejus* no processo administrativo. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 91-113.
- KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, São Paulo: Dialética, julho/1999, p. 48-59.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*. v. 5. Fortaleza: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, 2001, p. 25-34.
- SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 81, São Paulo: Dialética, junho/2002, p. 62-73.
- SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

AUTO DE INFRAÇÃO E DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL

Ricardo Lobo Torres
Procurador do Estado (apresentado)
Professor de Direito Financeiro na UERJ e na UGF

SUMÁRIO

I. AUTO DE INFRAÇÃO. 1. Conceito. 2. Natureza. 3. Revisão. 3.1. Teoria. 3.2. A irrevisibilidade por erro de direito. 3.3. A revisão do lançamento e o erro de fato. A) A revisibilidade por erro de fato. B) A irrevisibilidade por erro de valorização do fato. C) A revisibilidade por erro de fato sobre o direito (ou erro grosseiro de direito). 4. Agravamento da exigência. 5. A suspensão do crédito tributário e o auto de infração. II. DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL. 6. A impugnação do lançamento. 7. A garantia de ampla defesa.

O auto de infração é a peça que, ao exigir o recolhimento do tributo e aplicar a penalidade cabível, instaura o procedimento tributário administrativo.

É dos instrumentos mais utilizados pelo Fisco para o lançamento de ofício, sem ser o único, pois a atividade fiscal pode se exercer pela própria notificação do lançamento nas hipóteses em que não haja aplicação de penalidades pecuniárias.

O auto de infração, devidamente notificado ao sujeito passivo, constitui o crédito tributário e abre a possibilidade de ampla defesa pelo contribuinte. Distingue-se perfeitamente dos atos preparatórios da ação fiscal, que, a rigor, não implicam lançamento tributário e que apenas marcam o início do procedimento administrativo, excluindo a espontaneidade do contribuinte (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06.03.72).

A recente Lei nº 8.748, de 09.12.93, que deu nova redação ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, estabelece que "a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". O



"a aplicação de penalidade isolada", enquanto o art. 142 do CTN estabelece que no lançamento compete à autoridade administrativa "propor a aplicação da penalidade cabível". Como compatibilizar o auto de infração que aplica a penalidade com a ideia do lançamento, ou seja, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, na redação da Lei nº 8.748/93, com os arts. 3º e 142 do CTN?

Alberto Xavier já dissertou proficientemente sobre o tema, observando que, embora não haja lançamento de penalidade pecuniária, pela sua natureza não-tributária, o auto de infração "é o verdadeiro ato de aplicação da penalidade tributária (e, portanto, na sistemática do Código, de "constituição do crédito"². Realmente torna-se necessário harmonizar as diversas contradições técnicas que aparecem no CTN, como, por exemplo, aquela que se dá entre o art. 3º, que exclui da definição do tributo a penalidade tributária, e o art. 113, § 1º, que diz ter a obrigação principal por objeto o pagamento de tributo e de penalidade tributária; ou aquela que ocorre entre o art. 139, com a afirmação de que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" e o art. 142, que reza constituir-se o crédito pelo lançamento, e não pela ocorrência do fato gerador, como previsto no art. 114. Impende, assim, neutralizar a antinomia legal, considerando o auto de infração como ato de lançamento de tributo e de aplicação da sanção que constitui o crédito tributário, nos termos da sistemática adotada pelos arts. 3º, 113, § 1º, 139 e 142 do CTN. O intérprete deve procurar superar as contradições técnicas, evitando invalidar dispositivos que possam exibir antinomias em aspectos circunstanciais. Assim, deve-se considerar o auto de infração como lançamento, ainda que com relação à penalidade pecuniária, atribuindo-se-lhe todas as consequências jurídicas de tais atos³.

3. REVISÃO

Pela nova redação dada ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 8.748/93 ficou estabelecido que a "retificação de prejuízo fiscal" será formalizada por auto de infração. A expressão é profundamente ambígua e desperta a dúvida sobre o seu âmbito de incidência, pois o "prejuízo fiscal" já estaria compreendido no "crédito tributário" exigido naquela peça. A retificação do prejuízo fiscal pode significar a revisão do auto de infração anteriormente formalizado?

Em princípio, não. O auto de infração, tanto que notificado ao contribuinte, só pode ser revisto nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN, ou seja, quando houver impugnação, recurso de ofício ou qualquer das circunstâncias previstas no art. 149, entre as quais se inclui o erro de fato. Mas o erro de direito não justifica a revisão do auto de infração à

177

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

texto revogado dizia simplesmente que "a exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo".

A nova disciplina tem a grande virtude de proteger melhor os interesses do contribuinte, com prever explicitamente a necessidade da juntada dos elementos de prova, o que dá mais segurança ao direito de defesa. Mas exige desaconselhável indeterminação em seus conceitos, ao dizer que o auto de infração serve para a "retificação de prejuízo fiscal", expressão ambígua que não pode ser entendida como possibilidade permanentemente aberta para as revisões do lançamento, como adiante veremos.

O auto de infração, lavrado por servidor competente no local da verificação da falta, conterá obrigatoriamente: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235/72).

2. NATUREZA

Problema extremamente difícil consiste em determinar a natureza do auto de infração. É lançamento tributário?

Recorde-se que o Código Tributário Nacional define assim o lançamento no art. 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Quanto ao tributo que venha a ser exigido no auto de infração não resta dúvida de que se trata de lançamento.

Mas, quanto às penalidades pecuniárias, há certa perplexidade na doutrina diante da definição do art. 142 e do próprio sistema do CTN. O auto de infração, contendo "a exigência do crédito tributário" (art. 9º do Decreto nº 70.235/72, Lei nº 8.748/93), abrange a penalidade pecuniária, que, a rigor, não é tributo, pois o art. 3º do CTN, ao defini-lo, exclui do seu conceito a sanção de ato ilícito. Por outro lado o auto de infração formaliza

176

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995



marginem da seqüência e dos prazos previstos na lei que regula o procedimento contraditório.

A regra geral prevalecente no direito tributário, de conseqüente, é a irrevisibilidade do ato de infração fora das hipóteses previstas no art. 145 do CTN. Nem o erro de direito na aplicação das leis fiscais, nem a sua injustiça legitimam a revisão do lançamento, eis que através dele se cria uma situação jurídica bilateral.

3.1. TEORIA

Uma primeira afirmativa, que desde logo se impõe, é a de que a teoria da revisão do lançamento tributário nada tem que ver com a teoria da revogação e do anulamento dos atos administrativos em geral.

TULIO ASCARELLI explicava: "Por conseqüente, o problema particular da alterabilidade do lançamento por parte do Fisco é diverso do problema geral da revogabilidade dos atos administrativos"⁴.

Os atos administrativos em geral revogam-se por motivos de inconveniência ou demérito, com efeitos **ex nunc** e com limite no respeito ao direito adquirido; ou se anulam por desconformidade com a lei, com efeitos **ex tunc**. O desfazimento dos atos administrativos se apóia na competência hierárquica do agente⁵.

O lançamento tributário, entretanto, jamais se revoga por motivos de inconveniência ou demérito. Só a ilegalidade lhe justifica a anulação, ilegalidade essa apurada e verificada na forma do procedimento também regado por lei.

A rigor, aliás, como anota RUBENS GOMES DE SOUZA, que também entende que o problema deve ser tratado com base em conceitos próprios do direito tributário, a imutabilidade do lançamento pode ser afirmada igualmente do ponto de vista do direito administrativo, já que nada mais é que uma decorrência da exceção à regra geral da revogabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, exceção admitida pelos administrativistas de todas as escolas⁶.

De notar que a especificidade de que se cogita aqui diz apenas com o lançamento tributário, e não com os demais atos administrativos de natureza tributária.

O Código Tributário Nacional, a par das regras especialíssimas estabelecidas para a revisão do lançamento (arts. 145, 146 e 149), prevê a revogação de outros atos tributários distintos do lançamento (moratória, remissão, anistia), sem lhes impor forma especial (arts. 155, 172, parágrafo único, 179, § 2º e 182, parágrafo único).

178

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

O Código Tributário Alemão (**Abgabenordnung** 77), mais sistemático, dedica o art. 130 à anulação do ato administrativo ilícito (**Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes**) e o art. 131 à revogação do ato administrativo lícito (**Wideruf eines rechtmässigen Verwaltungsaktes**), enquadramento subordinado a anulação e a alteração do lançamento (**Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden**) a normas específicas (arts. 172 a 177). K. TIPKE⁷ ensina que as regras gerais sobre a revogação do ato administrativo (**Verwaltungsakte**) se aplicam, entre outros, aos casos de moratória, remissão por equidade, concessão de facilidades ou prorrogação de prazos; já as regras especiais sobre a revisão do lançamento abrangem, além do próprio lançamento, as restituições a título de incentivo, as denúncias espontâneas, o ato de apuração notificado, etc.

3.2. A IRREVISIBILIDADE POR ERRO DE DIREITO

O lançamento definitivamente constituído é insuscetível de revisão, por erro de direito, na órbita administrativa.

Cumprir distinguir, aí, entre a revisão **ex officio** e a procedida no processo tributário administrativo de rito contraditório.

Claro está que o processo tributário administrativo, iniciado pela impugnação do sujeito passivo ao lançamento, é a sede por excelência da revisão por erro de direito. Nele se examina, com todas as garantias materiais da jurisdição, como sejam a imparcialidade, a ampla defesa, a plena produção das provas e a igualdade processual entre o Fisco e o contribuinte, qualquer desconformidade entre o ato de lançamento e a lei material do tributo.

Mas a revisão **ex officio** por erro de direito não se justifica.

De feito, a autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa. Nem mesmo se os Tribunais Superiores do País firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecida a convicção da presença do erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes.

Esta é uma das conseqüências dos princípios constitucionais da segurança jurídica em matéria tributária.

Se o contribuinte acreditou na palavra da Administração, firmada no lançamento notificado, não poderá ficar à mercê de eventuais alterações

179

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995



de critérios jurídicos, a pretexto de erro na interpretação. Pelo menos no Estado de Direito.

O Código Tributário Nacional não prevê, entre as hipóteses de revisão de ofício elencadas no art. 149, o erro de direito. E, no art. 146, estabelece: "A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetuada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

A inspiração para a norma transcrita buscou-a o legislador no direito germânico. Em sua nova versão, estampada no art. 176 do Código de 1977 (*Abgabenordnung* 77), aquela regra, sob o título de "proteção da confiança nas hipóteses de anulação e alteração de lançamento" (*Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden*), tem o seguinte teor: "Na anulação ou alteração de ato de lançamento notificado, não pode ser considerado em detrimento do contribuinte o fato de 1 - a Corte Constitucional Federal declarar a nulidade de uma lei, em que até então se baseava o lançamento; 2 - um tribunal superior federal não aplicar uma norma em que até então se baseava o lançamento, por considerá-la inconstitucional; 3 - ter-se alterado a jurisprudência de um tribunal superior a qual havia sido aplicada pela autoridade fiscal nos lançamentos anteriores"⁸.

O Supremo Tribunal Federal proclama, pacificamente, o princípio da irrevisibilidade do lançamento por erro de direito⁹:

A doutrina brasileira majoritariamente também se manifesta no mesmo sentido. Os argumentos se baseiam em que, após proceder ao lançamento com base em determinada interpretação da lei, não pode o Fisco voltar atrás para rever a interpretação, até porque o lançamento é atividade vinculada, que não varia ao sabor do interesse da Administração. RUBENS GOMES DE SOUZA afirma: "Mas se o Fisco incorreu em erro de direito, isto é, se na apreciação da natureza jurídica do fato gerador o Fisco cometeu um erro (p. ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), entendemos que não pode fazer revisão do lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito"¹⁰.

Posição solitária na doutrina brasileira ocupava CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES. Defendia a revisão do lançamento por erro de direito, partindo do pressuposto de que o ato declaratório deveria sempre coincidir com o seu substrato material, pois no Estado de Direito a interpretação jurídica é unívoca. No estudo publicado sob o título de *O Processo Fiscal*¹¹ afirmava:

"Naturalmente que, se o Fisco dá uma interpretação hoje e outra amanhã, o que importa saber é qual é a interpretação certa e não saber se a primeira é que vale ou se é a segunda. O que não se pode é ficar adstrito a considerar existente uma definitividade no lançamento pelo motivo de que a interpretação jurídica é meramente opinativa. O que se tem é que apurar qual é, realmente, a interpretação verdadeira, para então considerar válido o primeiro ou o segundo lançamento". Aquela interpretação, entretanto, é bem antigo, publicado há mais de 30 anos, quando ainda não havia texto de direito positivo que genericamente proibisse a revisão do lançamento por erro de direito. Tanto que, em livro posterior, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES¹² reformulou o seu pensamento: manteve-se fiel, do ponto de vista "ontológico", à tese da revisibilidade do lançamento, mas passou a reconhecer que o direito positivo dispõe de forma contrária.

Favorável também à revisão por erro de direito é HUGO DE BRITO MACHADO, que estrema esse tipo de correção da hipótese prevista no art. 146 do CTN, afirmando: "Em tese parece-nos que o erro de direito, que não se confunde com a simples mudança de critério jurídico, enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, e pode ser também invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

3.3. A REVISÃO DO LANÇAMENTO E O ERRO DE FATO

Resta identificar as várias hipóteses em que se dá o erro de fato, a ver até que ponto é legítima a revisão do lançamento.

A) A revisibilidade por erro de fato.

A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como a simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade. Proclama-a unanimemente a doutrina e a admite explicitamente o CTN (art. 149).

A única ressalva, aí, prende-se à exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo. Como diz o CTN (art. 149, VIII), "quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior".

B) A irrevisibilidade por erro de valoração do fato.

Se a autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, ou de valoração jurídica do fato, e, portanto,



inmutável o lançamento. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as declarações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos.

É bem de ver que a distinção entre o **erro de fato** e **erro de direito** é difícil. Numa primeira aproximação, o erro de direito seria aquele relacionado com a questão de direito, ou seja, com a interpretação da hipótese legal, da premissa maior, da norma jurídica; o erro de fato, por seu turno, seria o decorrente da inexacta identificação da **questão facti**, isto é, do fato da vida real que se deva subsumir na hipótese abstrata prevista na norma. Assim, interpretar-se-ia a hipótese legal para nela subsumir-se o fato concreto, com o que se teria o perfeito silogismo na aplicação da lei.

Sucedo que é vã a tentativa de separar a questão de fato da questão de direito, porque são interdependentes e o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma. F. GENY demonstrou que é quase impossível a distinção entre a questão de fato e a de direito, tanto no campo tributário¹⁴, como no dos outros ramos do fenômeno jurídico¹⁵. Também J. ESSER¹⁶ entende que é impossível a separação, pois ambas se baseiam em julgamento de valor; a aplicação do direito depende da apreciação da questão de direito (**Tatbestand**) e da questão de fato (**Schverhalt**), mas nenhuma delas pode ser fabricada pelo legislador para ser levada ao computador. Dat porque a retórica tem sublinhado que a atividade forense se fundamenta, muita vez, no escamotear a questão de direito em questão de fato, e vice-versa¹⁷.

A antiga legislação germânica (**Steueranpassungsgesetz**, art. 1, 3) recomendava a interpretação econômica da lei (**Wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze**) e do fato gerador (**Beurteilung von Tatbeständen**). A norma desapareceu da nova codificação (AO 77), com os aplausos de TIPKE, que a considerava redundante e dispensável, pois a interpretação da lei (**Gesetzeslegung**) e a valoração do fato (**Sachverhaltsbeurteilung**) são dois aspectos do mesmo problema, tendo em vista que "uma valoração do fato por si mesmo não é possível (**Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich**)".¹⁸

De modo que a errônea qualificação do fato constituirá erro de direito, com as mesmas consequências da errônea interpretação da norma.

A doutrina brasileira vem afirmando a irreversibilidade do lançamento por erro de valoração do fato. RUBENS GOMES DE SOUZA¹⁹ diz categoricamente que: "O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser

182

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

revisito, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro ocorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação". Desse entendimento não discrepa ALBERTO XAVIER²⁰: "Nestes casos importa ter presente que não pode falar-se em erro de fato se as características de fato tributário e da pessoa do contribuinte foram sempre declaradas ao Fisco, sendo deste plenamente conhecidas. Por outro lado, é inexacto pensar que o erro de direito se restringe à questão de interpretação, podendo instalar-se igualmente no decurso do processo substantivo, em que a aplicação da lei se traduz". Também TULLIO ASCARELLI²¹ se manifesta em termos semelhantes: "Decorre, por isso, do lançamento uma preclusão que assenta, em última análise, na impossibilidade do **bis in idem**, ou seja, na impossibilidade do Fisco afirmar que a lei aplicável ao caso seja diversa da que ele próprio tivesse a princípio admitido. Esta preclusão só pode se referir aos critérios jurídicos adotados para o lançamento e aos fatos verificáveis por ocasião desta; ao contrário, não pode alcançar fatos que somente depois do lançamento pudessem ser apurados".

Idêntica é a lição GIULIANI FONROUGE²², que se manifesta contrário à revisão do ato quando os funcionários administrativos hajam incorrido em errônea apreciação dos dados e elementos conhecidos oportunamente.

O direito alemão contém também disposição expressa no sentido de que apenas os novos fatos ou os novos meios de prova ensejam a revisão do lançamento (art. 173 da AO 77; anteriormente, art. 222 da AO 19). PAULICK²³ esclarece que, se o contribuinte prestou todas as informações devidas, a falsa conclusão jurídica (**falsche rechtliche Schlüsse**) tirada pela autoridade administrativa não autoriza a revisão.

Discuti-se, intensamente, na vigência da codificação de 1919 da Alemanha, se a descoberta dos novos fatos autorizaria a revisão do lançamento anterior em todos os seus aspectos, **Inclusive naqueles relacionados com o erro de direito**. A jurisprudência admitia tal extensão, enquanto parte da doutrina a recusava, por ferir o princípio da segurança jurídica²⁴. Mas, com o novo Código Tributário (AO 77), a questão ficou resolvida no sentido de que os erros de direito poderão ser revisados apenas na extensão dos fatos novos (art. 177). K. KOCH²⁵ esclarece que se trata de uma compensação com os erros de direito (**Saldierung mit Rechtsfehlern**). TIPKE²⁶ exemplifica que, se o lançamento anterior indicava o débito de 14.000 DM, e se o novo acusa 17.000 DM, os erros de direito autônomos (**autonome Rechtsfehler**) poderão ser corrigidos tão somente na extensão da diferença de 3.000 DM.

183

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995



C) A revisibilidade por erro de fato sobre o direito (ou erro grosseiro de direito).

O auto de infração fundado em lei inexistente ou inválida pode ser revisto, porque se trata de erro de fato ou erro grosseiro de direito, e não porque se cuida de erro de direito.

Isso é claríssimo, pois a lei que não vale, ou que não existe, não é lei. Lei revogada ou lei inexistente, em sentido jurídico positivo, é uma **contradictio in adjecto**; poderá ter significado cultural ou histórico, o que é coisa muito diferente de poder constituir uma **quaestio juris**.

Até para o positivismo formalista, que reduz o direito à norma, a lei revogada é insuscetível de dar lugar a uma questão jurídica. Como diz KELSEN²⁷ "a lei inválida não é lei, porque inexistente juridicamente, e por isso a seu respeito nenhuma asserção jurídica é possível".

A norma inexistente, por conseguinte, apenas subsiste como objeto histórico ou cultural. Pode ser estudada e compreendida, mas não comanda nem constrange. SEBASTIAN SOLER²⁸ afirma que a lei não vigente, como objeto cultural, se oferece à compreensão e suporta a incompreensão, podendo ser livremente reconhecido ou negado o valor nela contido; já as normas vigentes têm um destinatário, um súdito, um amplo setor constitutivo da norma funciona tal como é, independentemente do efetivo reconhecimento; e dá como exemplo a **manus injectio** do direito romano, que hoje pode ser livremente objeto de valorações negativas, mas cujo desrespeito naquela época levava à escravidão ou à morte. H. HENKEL²⁹ diz que o direito "morto" é o direito que já não é válido ("**Totes**" **Recht ist nicht mehr geltendes Recht**) e que a "morte" do direito não é desaparecimento, mas sobrevivência sob um outro modo de existir (**Seinsweise**), o da configuração espiritual.

A hermenêutica jurídica também se preocupa com a diferença entre os métodos de interpretação do direito vigente e do não vigente. BETTI³⁰ distingue entre a orientação meramente **recognitiva** do jurista histórico e a orientação **normativa** daquele que é chamado a interpretar um direito em vigor.

Tudo isso, que se disse sobre o direito em geral, vale para o direito tributário. Se o funcionário fiscal exigir hoje, de alguém, o recolhimento do imposto de vendas e consignações ou o imposto de indústria e profissões, que já desapareceram do sistema jurídico brasileiro, terá cometido um erro de fato sobre a lei ou um erro grosseiro de direito, e jamais um **error juris**. Obviamente.

A Comissão incumbida de elaborar o Anteprojeto do Código Tributário Nacional distingue, com muita nitidez, entre o erro de direito e o de fato relativamente ao recurso à lei revogada: "A expressão erro de direito, aliás,

184

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

não é tecnicamente rigorosa; uma distinção conceitual entre "erro de direito" e "erro de fato" é importante no plano da fundamentação teórica do sistema, porém no campo da sua atuação a diferenciação pode perder algo do seu rigor, sem que por isso fique reduzida a sua nitidez. Assim, o erro na aplicação da lei (p. ex., recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso) não será erro de direito, mas de fato; inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em "erro" de direito, até mesmo porque a hipótese típica é a variação opinativa entre os dois critérios, por definição igualmente exatos e portanto alternativos³¹.

GILBERTO DE ULHOA CANTO, no Anteprojeto da Lei Orgânica do Processo Tributário, elaborado em 1964 a pedido da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, contemplava, entre as hipóteses de revisão do lançamento, o "erro grosseiro de direito".

4. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA

Outra questão que se coloca é a da instrumentalização do agravamento da exigência fiscal constante do auto de infração, nos casos em que esta for possível.

A revisão é termo ambíguo, pois tanto significa o **procedimento** como o **ato** em que o procedimento culmina.

Na acepção de **ato**, a revisão pode consistir em **anulação total ou parcial** ou em **lançamento suplementar**. Essa é a terminologia empregada por ALBERTO XAVIER³² que define a **anulação** como "o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei"; e o **lançamento suplementar** como "o ato pelo qual o Fisco verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei". RUBENS GOMES DE SOUZA³³ anota que o lançamento é objeto de anulação, e não de **revogação**; e que pode também se dar o caso de um **lançamento em substituição** e de um **lançamento complementar**³⁴.

Sempre se entendeu, pois, que o agravamento da exigência do Fisco, seja em decorrência de decisão na fase contraditória do processo administrativo, seja nas hipóteses de apuração de fatos novos sem que tenha havido a instauração do litígio, deveria ser instrumentalizada por auto de infração suplementar, que constituiria peça autônoma para o início de novo procedimento.

185

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995



De uns tempos para cá, todavia, a prática administrativa fortaleceu-se no sentido de que a nova exigência poderia ser feita por emenda do auto de infração já lavrado. A doutrina recebeu com reservas tal direcionamento burocrático⁸⁵.

Veio agora a Lei nº 8.748/93 acrescentar um parágrafo único ao art. 15 do Decreto nº 70.235/72, institucionalizando a prática: "na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão".

5. A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O AUTO DE INFRAÇÃO

A suspensão do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral ou pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, na forma prevista no art. 151 do CTN, não inibe a Fazenda Pública de providenciar a constituição do crédito pelo auto de infração. É que a suspensão do crédito se refere à sua exigibilidade, como claramente prevê o próprio CTN. Assim sendo, só se suspende o crédito já "constituído" pelo lançamento, eis que só a partir daí se torna exigível. Demais disso, a inibição do poder de exigir o seu crédito poderia prejudicar os interesses da Fazenda, provocando a decadência do direito de lançar o tributo. Na órbita federal, contudo, prevalece a determinação oposta, firmada no art. 62 do Decreto nº 70.235/72: "Durante a vigência de medida judicial que determina a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão".

II. DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL

6. A IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

A defesa do contribuinte contra a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração se faz mediante impugnação por escrito, instituída com os documentos em que se fundamentar.

A impugnação é a peça de defesa a ser oposta assim contra o auto de infração quanto contra a notificação do lançamento desacompanhada de aplicação de penalidade.

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

186

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

Essa é uma das características mais importantes do processo administrativo. A fase contenciosa se inicia sempre por provocação do contribuinte, tendo em vista que a Administração pratica o ato pelo seu poder de império, independentemente de prévia anuência do administrado.

A impugnação do contribuinte, que inaugura a fase contenciosa, pode se referir também, em algumas legislações, a outros atos do Fisco, dando lugar a ritos diferentes do seguido nos casos de lavratura de auto de infração. No Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário elaborado por Gilberto de Ulhoa Canto estava previsto que também se instaura a fase contraditória do procedimento tributário pela impugnação do contribuinte a indeferimento de pedido de restituição de tributo, adicional ou penalidade ou a recusa de recebimento de tributo, adicional ou penalidade, que o contribuinte, na forma da lei reguladora da relação material, procura espontaneamente recolher. A legislação do processo administrativo tributário do Estado do Rio de Janeiro (Decreto-lei nº 5, de 15.03.75 - art. 237), influenciada pela sugestão de Gilberto Ulhoa Canto, considera instaurado o litígio tributário "com a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação a: I - nota de lançamento ou auto de infração; II - indeferimento de pedido de restituição de tributo, acréscimo ou penalidade; III - recusa de recebimento de tributo, acréscimo ou penalidade, que o contribuinte procure espontaneamente recolher". A legislação federal do procedimento administrativo tributário (Decreto nº 70.235/72), todavia, não garantiu o contraditório à restituição de tributos e à consignação em pagamento.

7. A GARANTIA DE AMPLA DEFESA

A Constituição Federal garante a ampla defesa do contribuinte no processo tributário administrativo. O princípio está expressamente declarado no art. 5º, inciso LV: "aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". (Art. 153, § 15).

A garantia de ampla defesa apresenta três características fundamentais: a) estende-se a qualquer procedimento administrativo tributário e não apenas ao de aplicação de penalidade pecuniária; b) torna obrigatória para a Administração a abertura da fase litigiosa do procedimento fiscal; c) impede que se exclua do contraditório o recurso hierárquico interposto pela Fazenda.

De feito, a garantia constitucional protege o contribuinte assim contra o lançamento de tributos como contra a aplicação de penalidades. Na vigência constitucional anterior é que alguns juristas, fazendo-se fortes na redação sucinta do art. 153, § 5º, restringiam o direito de defesa aos

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (48), 1995

187

acusados, o que pressupunha ter havido a aplicação de penalidade. Pontes de Miranda chegava a afirmar: "A defesa, a que alude o parágrafo 15, é a defesa em que há **acusado**"; portanto, a defesa em processo **penal**, ou em processo **fiscal-penal** ou **administrativo**, ou **policial**".³⁶. A referência constitucional no texto de 1988 aos litigantes estendeu a qualquer procedimento administrativo em que haja litígio o direito à ampla defesa.

A consequência da garantia constitucional está em que será obrigatória a abertura da fase contraditória do lançamento, sempre que assim o desejar o contribuinte³⁷. Independe de existência de legislação local que regule a fase litigiosa do procedimento, podendo o juiz proceder ao controle da ofensa ao direito fundamental. Há, entretanto, alguns autores que pensam de outro modo³⁸.

O direito de ampla defesa deve ser garantido também pelas legislações que admitem o recurso hierárquico para os Secretários de Fazenda ou autoridades singulares contra o julgamento pelo Conselho de Contribuintes e demais órgãos paritários favoráveis ao sujeito passivo. A decisão da autoridade administrativa singular, que quase sempre se vale do parecer de funcionário fazendário, será inconstitucional se não for aberta vista ao contribuinte para contra-arrazoar³⁹.

NOTAS

- (1) CF, Recurso Especial 8873, Ac. da 1ª T. do S. T. J. de 22.5.91, Rel. Min. Garcia Vieira, D. J. 24.6.91.
- (2) **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo : Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 55.
- (3) CF Recurso Especial 5231, Ac. da 1ª T. do S. T. J., de 15.10.90, Rel. Min. Amando Rollemberg, DJ.4.3.91. "Quando a autoridade administrativa verifica a ocorrência de fato gerador de obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplica a penalidade cabível, lavrando auto de infração, ocorre o lançamento".
- (4) Parecer. **Revista Forense** 156 : 485.
- (5) Cf. REALE, Miguel. **Revogação e Anulamento do Ato Administrativo**. Rio de Janeiro : Alamed, Paris : 1933, p. 65.
- (6) "Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos". **Revista de Direito Administrativo** 14 : 26.
- (7) **Steuerrrecht**. Colônia : O. Schmidt, 1978, p. 444.
- (8) Tradução de ALFRED J. SCHMID e outros. **Novo Código Tributário Alemão**. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978, p.74.
- (9) Cf. RE 60.633/RJ (Ac. Unân. da 3ª T., de 16.06.67, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, **Rev. Dir. Público**, 4/1993; RE 62.252-SP, Ac. da 2ª T., de 10.03.69, Rel. Min. Thompson Flores, **Rev. Dir. Público**, 10/184; "Imposto predial. Lançamento. Revisão. Alteração de critério no mesmo exercício. Illegitimidade. Segurança concedida. Recurso não conhecido. Admite-se a revisão do lançamento do imposto quando ocorre erro de fato. Mas não se admite a alteração de critério para o encargo no mesmo exercício, e quando já pago o tributo". RE 73.443-SP, Ac. da 1ª T., de 24.02.72, Rel. Min. Djaci Falcão, **Rev. Dir. Público**, 20/202; "Não se admite revisão tributária resultante de simples mudança de orientação do fisco, em contraposição à norma legal. Não

comprovada a negativa de vigência de direito federal, nem tampouco o dissídio de julgados, incabível é o recurso extraordinário". RE 69.426-RGS, Ac. da 1ª T. de Rel. Min. Barros Monteiro, RTJ 65/192: "lançamento. Revisão. Princípio da imutabilidade. A autoridade fiscal exorbita ao proceder segundo lançamento, observado critério diferente do seguido no primeiro para cálculo do tributo, violando, em consequência, o princípio da imutabilidade do lançamento consagrado na doutrina e na jurisprudência. Não tendo havido mutação dos elementos de fato e aceito um determinado critério para obter um acréscimo do tributo". RE 100.481-SP, Ac. da 2ª T. de 04.04.86, Rel. Min. Carlos Madeira, RTJ 122/636: "Inalterabilidade do lançamento feito segundo critério estabelecido pelo fisco".

(10) **Compendio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro : Ed. Financieiras, s/d, p. 83. Cf. tb. XAVIER, Alberto, **op. cit.**, p. 33 : "Uma primeira ordem de limites baseia-se na distinção entre erro de direito e erro de fato e tem o seu assento legal no art. 148 do CTN... Assim, o erro de fato legitima a alteração do lançamento pela prática dos adequados atos de anulação ou lançamento suplementar. Ao invés, a modificação de critérios jurídicos só pode prevalecer quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, o que o mesmo é dizer-se, não pode servir de fundamento a modificação do lançamento anterior". ULHOA CANTO, Gilberto. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: 1964, v. 1, p. 370: "A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e, assim, o erro de direito que estes cometem no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é presumido que os agentes do fisco tivessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo em que o efetuaram". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo : Ed. Resenha Tributária, 1965, p. 133 "A prática, a doutrina e a legislação, na proleção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos". SAMPALCO DÓRIA, A. R. "Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. Coisa Julgada. Limites Objetivos em Matéria Fiscal". **Revista dos Tribunais** 363/48: "A orientação fiscal poderá variar com relação a outros contribuintes, mas nunca quanto aquele que já adquiriu, por ato administrativo regular, direito público subjetivo de não recolher determinado tributo. Entender o contrário, seria implantar o regime do arbítrio e da insegurança nas relações entre o fisco e contribuinte, em manifesta contradição com a índole de nosso sistema jurídico".

(11) In: -CARNEIRO, Erymá e ULHOA CANTO, Gilberto. **Problemas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Financieiras, 1962, p. 131.

(12) **Prescrição e Decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 164.

(13) **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.

(14) "O Particularismo do Direito Fiscal". **Revista de Direito Administrativo** 20:28.

(15) **Méthode d'interprétation et Sources en Droit Prive Positif**. Paris: LGDJ, 1964, v. II, p. 205.

(16) **Vorverständnis und Methodenwahl In der Rechtsfindung**. Frankfurt: Athenäum, 1972, p. 63.

(17) Cf. PERELMAN, Ch. **Droit, Morale et Philosophie**. Paris: LGDJ, 1968, p. 37; CALAMANDREI, P. **Eles os Juizes vistos por nós, os Advogados**. Lisboa: Livraria Clássica, 1975, p. 136.

(18) **Steuerrrecht**. Colônia : O. Schmidt, 6ª ed., 1978, p. 97. Cf. tb. BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente Jurisprudência Alemã". In : BRANDÃO MACHADO (Coord.), **Dir. Tributário** : Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo : Saraiva, 1964, p. 29 : "O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos".

(19) "Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos". **Revista de Direito Administrativo** 14/38.

(20) **Do Lançamento no Direito Brasileiro**. cit., p. 333.

(21) "Parecer". **Revista Forense** 156/487.



- (22) **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1977, v. II, p. 714.
- (23) **Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts**. Colônia: Carl Heymanns Verlag, 1977, p. 390.
Cf. tb. MARTENS, Joachim. "Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen". **Steuer und Wirtschaft** 66 (4): 366, 1969.
- (24) Cf. TIPKE, Klaus. "An den Grenzen der Rechtssicherheit In Steuerverfahrensrecht". **Steuer-Kongress-Report** 1965: 221.
- (25) **Abgabenordnung**. Colônia: 1979, p. 716.
- (26) **Steuerrecht**, cit. p. 448.
- (27) **Reino Rechtslehre**. Viena: Springer, 1967, p. 275.
- (28) **Las Palabras de la Ley**. México: FCE, 1969, p. 113.
- (29) **Einführung in die Rechtsphilosophie**. Munique: C. H. Beck, 1977, p. 218.
- (30) **Teoria Generale della Interpretazione**. Milão: Giuffrè, 1949, v. 1, p. 583.
- (31) **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1964, p. 209.
- (32) **Op. cit.**, p. 90.
- (33) "Revisão Judicial dos Atos Administrativos em Matéria Tributária por Iniciativa da Própria Administração". **Revista de Direito Administrativo** 29/447.
- (34) **Compêndio de Legislação Tributária**, cit., p. 82.
- (35) Cf. CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 325.
- (36) **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n 1ª, de 1969**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971, tomo V, p. 235.
- (37) Cf. PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. **O Direito à Defesa na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 88.
- (38) É o caso de BONILHA, Paulo Celso B. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: LTR, 1992, p. 66: "parece-nos evidente que a existência do processo administrativo tributário, para fins de revisão do lançamento, continua sendo matéria da alçada do legislador ordinário e não indistinta obrigatoriedade atrelada a qualquer lançamento de tributo".
- (39) O Tribunal de Alçada Civil do Rio de Janeiro, em caso em que foi apelante o Município do Rio de Janeiro, decidiu: "Imposto Sobre Serviços. Decreto n 2979/81. Recurso Administrativo. Viola o princípio constitucional do devido processo legal a não admissão a que o contribuinte se manifeste na defesa de seus direitos em recurso proveniente de processo administrativo (Ap. Civ. nº 1470, Ac. da 4ª Câmara, de 24.9.82, Rel. Juiz Walter Felipe D'Agostino).



LEONARDO DE ANDRADE COSTA

Mestre em Direito Econômico e Financeiro, pela Harvard Law School e USP. Pós-Graduado em Contabilidade pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas, pela Puc-RJ, Bacharel em Direito, pela Puc-RJ. Auditor Fiscal do Estado do Rio de Janeiro.



FICHA TÉCNICA

Fundação Getúlio Vargas

Carlos Ivan Simonsen Leal
PRESIDENTE

FGV DIREITO RIO

Joaquim Falcão
DIRETOR

Sérgio Guerra
VICE-DIRETOR DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

Rodrigo Vianna
VICE-DIRETOR ADMINISTRATIVO

Thiago Bottino do Amaral
COORDENADOR DA GRADUAÇÃO

Andre Pacheco Mendes
COORDENADOR DO NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA — CLÍNICAS

Cristina Nacif Alves
COORDENADORA DE ENSINO

Marília Araújo
COORDENADORA EXECUTIVA DA GRADUAÇÃO