



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO



LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
Área de Concentração: Direito Público

Recife
2005

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

**LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO
LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Professor orientador: **Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa**

Área de concentração: Direito Público

Linha de pesquisa: Estado, Poder Regulador e Finanças Públicas.

Recife
2005

Ramos Filho, Carlos Alberto de Moraes

Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário / Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho.- Manaus, AM : UFAM, 2005.
127 p. ; 30 cm

Inclui bibliografia.

Dissertação (Mestre. Área de concentração em Direito Público). Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco. Orientador: Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

1. Processo tributário – Brasil 2. Direito tributário – Brasil 3. Administração tributária - Brasil 3. Direito constitucional – Brasil 4. Direito público – Brasil I. Título

CDU (1997): 342:336.225(81)(043.3) / R175lim

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Maria Siméia Ale Girão

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.
Área de concentração: Direito Público
Linha de pesquisa: Estado, Poder Regulador e Finanças Públicas.
Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de Mestrado e a julgou nos seguintes termos:

Prof. Geraldo de Oliveira Santos Neves, Dr. UFPE

Julgamento:

Aprovado

Assinatura:



Prof. Gustavo Ferreira Santos, Dr. UFPE

Julgamento:

Aprovado

Assinatura:

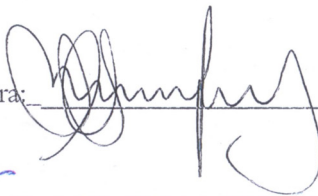
Ceust da

Prof. Clélio Chiesa, Dr. UCDB

Julgamento:

Aprovado com distinção

Assinatura:



MENÇÃO GERAL:

Aprovado

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. George Browne Rêgo

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação, com muito amor, às pessoas que me
acompanham em todos os momentos de minha vida:

Aos meus pais, Carlos Alberto de Moraes Ramos e Nilce Byron Ramos,
pelo muito que me ensinaram e me ensinam;

À minha avó, Raimunda Moraes da Silva, pela dedicação;

Às minhas irmãs, Nancy (apesar da distância) e Nilce Elaine, pela
amizade e companheirismo;

Ao Davizinho, sobrinho querido, pela imensa alegria que trouxe à nossa
família;

À Andrea, querida companheira, pela inspiração para novas pesquisas.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, por tudo.

AOS COORDENADORES DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE, pela oportunidade de cursar o Mestrado em Direito.

AOS PROFESSORES DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE, pelas magníficas lições durante todo o Curso de Mestrado.

AO PROFESSOR RAYMUNDO JULIANO FEITOSA, mestre e amigo, pela orientação segura.

À MINHA FAMÍLIA, por ter me proporcionado as melhores condições de estudo, sem as quais a presente Dissertação não poderia ter sido elaborada.

RESUMO

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. 2005. 127 f. Dissertação de Mestrado – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

A presente dissertação 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.

Palavras-chave: lançamento – limites à revisibilidade – processo administrativo tributário.

RÉSUMÉ

FILHO RAMOS, Carlos Alberto de Moraes. *Les limites objectifs à la révision de l'impôt dans le processus administratif tributaire*. 2005. 127 f. Dissertation du degré de Maître – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

La présente dissertation tourne sur les limites objectifs de la révision de l'impôt dans le processus administratif fiscal. En considérant que l'impôt, conçu come activité administrative par laquelle le Fisc constitue le credit tributaire et notifie le sujet passif pour le payer – peut éventuellement avoir des irregularités (des vices) et que l' Administration Publique peut et doit revoir ses actes souillés de nullités, le droit brésilien a établi deux ordres de limitations qui s' imposent au pouvoir de révision de l' acte de l'impôt: limites temporels, que se réfèrent au délai dans lequel la révision peut être légitimement efectuée, et les limites objectifs, ainsi compris les relatifs aux fondements qui peuvent être invoqués pour procéder à la révision. Sont analysés quels vices (irregularités) de l'impôt tributaire peuvent être corrigés dans la décision même proférée dans le processus administratif tributaire, et, entre eux, ceux que ne comportent pas telle révision dans le domaine du processus administratif, pouvant seulement être corrigés à la condition de l'élaboration d' un impôt. On cherche donc démontrer que, indépendamment de l' espèce de vice qu' éventuellement puisse maculer l' impôt, les organes réviseurs de l' acte de l' impôt dans le domaine du processus administratif tributaire, doivent toujours respecter les principes constitutionnels du donné processus legal, du contradictoire et de l' ample défense, des principes qu' agissent, pourtant, comme des garanties de la légitimité de la procédure du contrôle de l' impôt.

Mots-clefs: impôt – limites à la révision – processus administratif tributaire.

SINTESI

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limiti obbiettivi alla revisibilità del accertamento nel processo amministrativo tributario*. 2005. 127. f. Dissertazione postuniversitaria – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

Questa dissertazione abborda 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.

SUMÁRIO

RESUMO	VII
RÉSUMÉ	VIII
SINTESI	IX
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO NO CONTEXTO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	3
1.1. A estrutura da relação jurídica de direito tributário	3
1.2. A concepção dualista da obrigação tributária: a função do lançamento	5
1.3. A determinação da natureza jurídica do lançamento tributário como pressuposto para a formulação de um conceito	9
1.3.1. Aspectos controvertidos acerca da natureza jurídica do lançamento.....	9
1.3.2. Formulação de um conceito de lançamento tributário a partir de sua natureza jurídica	17
1.4. As modalidades de lançamento tributário segundo o direito brasileiro	18
1.5. A imprescindibilidade como característica do lançamento tributário	21
1.6. Lançamento tributário e auto de infração	22
1.7. A notificação do lançamento ao sujeito passivo como condição de sua eficácia	23
CAPÍTULO II – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ENQUANTO ATO ADMINISTRATIVO: ELEMENTOS, PRESSUPOSTOS E INVALIDADES	26
2.1. Consequência da definição do lançamento tributário como ato administrativo: aplicação àquele da teoria geral deste.....	26
2.2. Requisitos, elementos e pressupostos do ato administrativo	27

	XI
2.3. Elementos do ato administrativo: conteúdo e forma	29
2.4. Pressupostos de existência do ato administrativo	30
2.4.1. Objeto do ato administrativo	30
2.4.2. Pertinência do ato ao exercício da função administrativa	31
2.5. Pressupostos de validade do ato administrativo	32
2.5.1. Pressuposto subjetivo: sujeito (agente)	32
2.5.2. Pressuposto objetivo (I): motivo	33
2.5.3. Pressuposto objetivo (II): requisitos procedimentais	34
2.5.4. Pressuposto lógico: causa	37
2.5.5. Pressuposto teleológico: finalidade	38
2.5.6. Pressuposto formalístico: formalização	41
2.6. Motivação do ato administrativo de lançamento tributário	41
2.7. O sistema de invalidades do lançamento tributário	43
2.7.1. O lançamento como ato administrativo: aplicação àquele da teoria das nulidades deste último	43
2.7.2. Os vícios do lançamento pela falta de elemento ou pressuposto	43
2.7.3. Vícios formais e substanciais do lançamento tributário	45
CAPÍTULO III – A REVISÃO DO LANÇAMENTO NA SISTEMÁTICA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	48
3.1. A alterabilidade do lançamento tributário segundo o Código Tributário Nacional ...	48
3.2. Questão terminológica: alteração ou revisão do lançamento?	49
3.3. Hipóteses de revisão do lançamento tributário	50
3.3.1. A disciplina do tema no CTN	50
3.3.2. Revisão do lançamento em virtude de impugnação administrativa do sujeito passivo	51

	XII
3.3.3. Revisão do lançamento em virtude de impugnação judicial do sujeito passivo	53
3.3.4. Revisão do lançamento em virtude de recurso de ofício	57
3.3.5. Revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa	60
3.4. O conteúdo da revisão do lançamento tributário: anulação ou revogação?	67
3.5. Natureza da atividade de revisão do lançamento: ato ou procedimento?	69
CAPÍTULO IV – LIMITES À REVISÃO DO LANÇAMENTO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	73
4.1. As várias espécies de processo administrativo tributário e a revisibilidade do lançamento	73
4.2. Obrigatoriedade da existência do processo administrativo tributário	76
4.3. Natureza jurídica do processo administrativo tributário: fase contenciosa do lançamento ou procedimento de controle do lançamento?	78
4.4. As fases do procedimento administrativo de impugnação e controle de lançamentos tributários	80
4.5. Os princípios informativos do processo administrativo tributário como garantias da legitimidade do controle do lançamento	85
4.5.1. A relevância dos princípios jurídicos do processo administrativo tributário	85
4.5.2. O devido processo legal: conteúdo e aplicabilidade do princípio	87
4.5.3. O contraditório e a ampla defesa: alcance dos referidos princípios no processo administrativo tributário	89
4.5.4. A busca da verdade material no processo administrativo tributário	91
4.5.5. O “duplo grau de jurisdição”: a pluralidade de instâncias julgadoras no processo administrativo tributário	92
4.6. Limites do poder dos órgãos julgadores de controlar a legalidade do lançamento no processo administrativo tributário	95
4.6.1. Limites do poder de revisão do lançamento: temporais e objetivos	95

	XIII
4.6.2. Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância	95
4.6.3. Agravamento do lançamento na decisão de segunda instância	100
4.6.4. Revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário através de “termo aditivo” ou “lançamento complementar”	107
4.6.5. Revisão do lançamento por erro de fato e erro de direito	108
CONCLUSÕES	112
REFERÊNCIAS	116

INTRODUÇÃO

A presente dissertação busca definir os limites objetivos da revisibilidade do lançamento tributário no âmbito do processo administrativo fiscal.

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. Esta dissertação, como seu nome está a indicar, se ocupará apenas dos limites ditos objetivos, sendo os da outra categoria mencionados apenas de relance em algumas passagens do texto.

A questão que se apresenta a respeito e sobre a qual procura-se discorrer nesta dissertação é a seguinte: constatando o julgador do processo administrativo tributário vícios no lançamento submetido à sua apreciação, deve ele (o julgador administrativo) apenas reconhecer a irregularidade e determinar a elaboração de um novo lançamento ou pode ele mesmo, já na sua própria decisão, corrigir o equívoco e dar seguimento à regular tramitação do feito?

Procura-se analisar na presente dissertação 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

¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.

processo administrativo, somente podendo ser corrigidas mediante a elaboração de um novo lançamento.

Para tanto, enumera-se, inicialmente, as funções do lançamento tributário (Capítulo I), bem como seus elementos e pressupostos, para, em seguida, sistematizar-se as várias espécies de vícios (erros) que podem se manifestar no lançamento (Capítulo II).

No Capítulo III, são analisadas as hipóteses que autorizam a revisão do lançamento tributário realizado, dentre as quais se destacam aquelas que se operam no âmbito do processo administrativo tributário.

O processo administrativo tributário, concebido como instrumento de controle da legalidade do lançamento, é estudado no Capítulo IV, no qual são analisados os limites objetivos à revisibilidade, pela autoridade julgadora administrativa, dos vícios ocorridos por ocasião da elaboração do lançamento tributário.

CAPÍTULO I – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO NO CONTEXTO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Sumário: 1.1. A estrutura da relação jurídica de direito tributário 12. A concepção dualista da obrigação tributária: a função do lançamento 1.3. A determinação da natureza jurídica do lançamento tributário como pressuposto para a formulação de um conceito 1.3.1. Aspectos controvertidos acerca da natureza jurídica do lançamento 1.3.2. Formulação de um conceito de lançamento tributário a partir de sua natureza jurídica 1.4. As modalidades de lançamento tributário segundo o direito brasileiro 1.5. A imprescindibilidade como característica do lançamento tributário 1.6. Lançamento tributário e auto de infração 1.7. A notificação do lançamento ao sujeito passivo como condição de sua eficácia.

1.1. A estrutura da relação jurídica de direito tributário

No dizer de Manuel Domingues de Andrade, relação jurídica é a relação da vida social disciplinada pelo Direito, mediante a atribuição a uma pessoa de um direito subjetivo e a correspondente imposição a outra pessoa de um dever ou de uma sujeição².

A expressão “relação jurídica” designa, pois, o vínculo que liga duas ou mais pessoas³, estabelecendo direitos e deveres recíprocos.

Extrai-se, de tal conceito, que a relação jurídica possui quatro elementos: a) o *sujeito ativo*, que é a pessoa titular do direito de exigir o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica; b) o *sujeito passivo*, que é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação referida; c) o *vínculo de atributividade*, que é o liame que liga o sujeito ativo ao sujeito passivo e estabelece direitos e deveres recíprocos; e d) o *objeto*, que é sempre uma prestação, que pode ser de fazer, não fazer, dar etc.⁴

² ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**. v. 1. Coimbra: Almedina, 1997, p. 2.

³ “Uma coisa física não pode ser portadora de direitos, de pretensões, de ações, pois, no final, tais *qualificações* somente podem incidir sobre condutas (ações/omissões), que procedem do homem” (grifo no original) (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 121). No mesmo sentido: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 341.

⁴ AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral das obrigações**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 33-36; REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 217-218.

Alguns autores mencionam, ainda, como elemento da relação jurídica a *causa*, assim entendida a razão jurídica por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação⁵. Em nossa concepção, a causa da relação jurídica (situação jurídica que lhe dá origem) não pode ser considerada elemento da citada relação, porquanto não integra sua estrutura orgânica⁶. O fato jurídico precede a relação jurídica que origina, devendo, pois, ser considerado seu pressuposto⁷.

A relação tributária, como espécie de relação jurídica que é, possui a mesma estrutura formal das relações jurídicas em geral e, sendo assim, seus elementos são os mesmos anteriormente mencionados⁸.

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)⁹.

⁵ Nesse sentido, mas referindo-se, especificamente, à relação jurídica tributária: SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 83-84 e 98-99.

⁶ COSTA, Wille Duarte. **Relação jurídica**: conceito e estrutura. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 15-16.

⁷ COSTA JÚNIOR, Olímpio. **A relação jurídica obrigacional**: situação, relação e obrigação em direito. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 22.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 269.

⁹ Divergindo do sistema adotado pelo CTN, leciona Djalma Bittar que a expressão “obrigação tributária” diz respeito apenas a uma relação jurídica que tenha por objeto uma prestação de natureza patrimonial, passível, pois, de uma quantificação econômica, em oposição às não-obrigacionais, que seriam meros deveres instrumentais (**Relação jurídica tributária em nível lógico**. São Paulo: LTr, 1993, p. 82).

1.2. A concepção dualista da obrigação tributária: a função do lançamento

Relativamente à obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, CTN), distingue o Código Tributário Nacional dois momentos cruciais no desenvolvimento da relação jurídica tributária: o *nascimento da obrigação tributária* e o *nascimento do crédito tributário*.

A obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 114 e 115, CTN), que, no dizer de Héctor Villegas, pode ser definido como “el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”¹⁰. O fato gerador é um fato jurídico, ou seja, um ato que, por força de lei, produz efeitos jurídicos¹¹.

A obrigação tributária principal, no entanto, necessita de uma atividade administrativa que a declare existente, para se tornar líquida e para que possa ser objeto de cobrança, como leciona Fernando Pérez Royo:

La liquidación, considerada como actividad material de cuantificación de la deuda tributaria representa um momento lógico, indispensable em la aplicación del tributo. Uma vez producido el hecho imponible que genera la obligación tributaria, será necesario hacer ‘líquido’ el contenido de esa obligación¹².

Enquanto a Fazenda Pública não atua no sentido de tornar líquida a obrigação tributária (através do lançamento – art. 142, CTN), não pode exigir a sua satisfação pelo

¹⁰ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 348.

¹¹ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 385. Ensina, a respeito, Lourival Vilanova: “Um fato é jurídico *na medida em que* uma norma a ele vincule efeitos” (grifos no original) (**Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 139).

¹² ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario: parte general**. 13. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2003, p. 237.

sujeito passivo¹³. A obrigação tributária principal revestida de liquidez e, por conseguinte, de exigibilidade, recebe do CTN a denominação de *crédito tributário*.

O crédito tributário – que, por decorrer da obrigação tributária principal tem natureza idêntica desta (art. 139, CTN) – é constituído pelo lançamento e representa a expressão da obrigação tributária principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária), conforme a percepção do Fisco¹⁴.

Na sistemática adotada pelo CTN, distingue-se o crédito tributário da obrigação tributária (principal), por não ter o caráter de indeterminação desta última. O crédito é, pois, “a prestação a ser satisfeita pelo sujeito passivo, depois que a obrigação seja devidamente quantificada”¹⁵.

Para alguns doutrinadores, o crédito tributário – direito à cobrança de tributos e penalidades¹⁶ – e a obrigação de que o mesmo decorre nascem juntos, para o sujeito ativo, com a efetiva ocorrência da situação descrita em lei como fato gerador da obrigação tributária e não pela atividade administrativa que estrutura o crédito que lhe é correspondente¹⁷.

Na verdade, a obrigação tributária principal nasce pela ocorrência do fato gerador, previsto em lei (art. 113, § 1º c/c art. 114, ambos do CTN), permanecendo, no entanto, em estado latente no que se refere à sua exigibilidade. O crédito tributário dela decorrente, conforme a concepção adotada pelo CTN, só surge em momento posterior ao nascimento da

¹³ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 178. 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).

¹⁴ Inexiste crédito tributário decorrente de obrigação tributária acessória, consoante se infere da leitura do art. 139 do CTN. No mesmo sentido é o art. 113 do CTN. A razão é que a obrigação acessória já é exigível desde o seu nascimento, isto é, desde a ocorrência de seu fato gerador (art. 115, CTN), não dependendo, por conseguinte, de um ato administrativo como o lançamento para conferir-lhe a característica da exigibilidade.

¹⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder. **Crédito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 6.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 151.

¹⁷ Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 649-650; COSTA, Alcides Jorge. Lançamento. In: **Direito tributário: conferências**. São Paulo, Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado (Série Estudos), 1977, p. 14-15; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 243-244; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 385-386; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 215.

respectiva obrigação, pela fixação do montante a ser pago e pela identificação do devedor, através do lançamento¹⁸.

Infere-se, do exposto, não ser possível o crédito tributário preceder a obrigação tributária, porquanto este decorre daquela, consoante dispõe o art. 139 do CTN. Assim, há um instante curto ou longo, em que existe a obrigação tributária (principal) sem existir o crédito tributário a que ela pode dar nascimento, não sendo verdadeira a inversa tendo em vista que a existência do crédito depende sempre da existência da obrigação que lhe corresponda¹⁹.

Alguns doutrinadores sustentam terem os autores do anteprojeto do CTN, ao elaborá-lo, levado em consideração a *concepção dualística da relação jurídica tributária*, que vem do direito romano²⁰, em que se distingue o “*debitum*” da “*obligatio*”, como duas etapas sucessivas das obrigações²¹: o primeiro, mero vínculo de natureza pessoal, entre devedor (sujeito passivo) e credor (sujeito ativo), a ser satisfeito espontaneamente pelo devedor, e a segunda, já com caráter patrimonial, consequência do inadimplemento do sujeito passivo, sendo a submissão do patrimônio do devedor ao poder do credor²², nela promovendo-se a satisfação do direito do credor pela expropriação e alienação dos bens do obrigado.

¹⁸ Nesse sentido, referindo-se ao Direito espanhol: AYALA, José Luis Pérez de. **Dinámica de la relación jurídica tributaria em el derecho español**. Madrid: Dykinson, 1997, p. 128. Na lição de Rubens Gomes de Sousa, a obrigação tributária decorre de três fontes (a *lei*, o *fato gerador* e o *lançamento*) e “o processo da sua formação se desenvolve através de três fases (soberania, direito objetivo e direito subjetivo) provocadas pelo funcionamento sucessivo de cada uma daquelas três fontes”. Em cada uma dessas fases, segundo o autor citado, “a obrigação tributária é respectivamente abstrata, concreta e individualizada” (**Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 101). No mesmo diapasão é a lição de José Eduardo Monteiro de Barros, a obrigação tributária se desenvolve em três fases: a) uma fase potencial (a fase da *lei*); b) uma fase existencial (a fase do *fato gerador*); c) uma fase “eficacial” (a fase do *lançamento*) (Teoria geral do lançamento. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 413). No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 225.

¹⁹ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 137.

²⁰ CRETILLA JÚNIOR, José. **Curso de direito romano**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 235-236.

²¹ Nesse sentido: LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação tributária**. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 96.

²² COSTA, Alcides Jorge. Lançamento. In: **Direito tributário: conferências**. São Paulo, Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado (Série Estudos), 1977, p. 14; BITTAR, Djalma. **Relação jurídica tributária em nível lógico**. São Paulo: LTr, 1993, p. 83.

Outros opinam ter o CTN se arrimado no direito alemão, também dualista em sua visão da relação jurídica obrigacional, que atravessaria duas fases distintas, denominadas de “*schuld*” e “*haftung*”, semelhantes às situações existentes no direito romano²³.

Assim, o que estaria por trás da concepção adotada pelo CTN (que distingue o nascimento da obrigação tributária e o nascimento do crédito tributário) seria a concepção de que a relação jurídica tributária, por um dos seus elementos, o “*debitum*”, nasce com o fato gerador, e que a “*obligatio*” (ou responsabilidade) nasce apenas com o lançamento²⁴.

Seja com base no direito alemão ou no direito romano, o que é certo é ter o CTN estabelecido a dualidade entre nascimento e atuação da obrigação tributária, isto é, entre o momento do surgimento da obrigação tributária, que se dá com a ocorrência do fato gerador (art. 114), e o do surgimento do crédito tributário, que se efetiva com a atividade administrativa de lançamento (art. 142)²⁵. É desta noção dicotômica que decorre a distinção entre Direito Tributário material (ou substancial) e Direito Tributário formal (ou administrativo), o primeiro, regulando os direitos e deveres que emergem da obrigação tributária, e o segundo, regulando a atividade administrativa que tem por objeto assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal e as relações entre Administração Públicas e os particulares, que servem ao desenvolvimento desta atividade²⁶.

²³ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Teoria geral do lançamento. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 420. Sobre a distinção entre obrigação e responsabilidade no campo do Direito Civil: AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral das obrigações**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 37-39; CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 20-21. Para uma crítica da adoção de tal construção teórica no campo do Direito Tributário: BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 46-47.

²⁴ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 541.

²⁵ A Constituição Federal de 1988 também admite a dualidade entre obrigação tributária e crédito tributário, ao dispor, em seu art. 146, III, *b*, ser atribuição de lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de Direito Tributário, especialmente sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*” (grifamos).

²⁶ JARACH, Dino. **O fato impositivo**. Traduzido por Dejalma de Campos. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 52-53; MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 118; HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 23.

1.3. A determinação da natureza jurídica do lançamento tributário como pressuposto para a formulação de um conceito

1.3.1. Aspectos controvertidos acerca da natureza jurídica do lançamento

O lançamento, no direito positivo brasileiro, possui não apenas uma, mas *duas* definições, sendo que a primeira delas encontra-se estampada no art. 53 da Lei n. 4.320, de 17.03.1964, assim redigido: “O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

A outra definição de lançamento é a positivada no art. 142 do Código Tributário Nacional, nestes termos:

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.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Para que se formule, no entanto, um conceito preciso de lançamento tributário, faz-se necessário definir, previamente, vários aspectos de sua natureza jurídica, posto não haver unanimidade na doutrina a respeito.

Em razão de tais divergências, não conseguem os doutrinadores conceituar o lançamento de modo uniforme e, como, como resultado dessa multiplicidade de posições divergentes, até hoje não foi possível atingir uma definição do lançamento de forma precisa, decorrendo de tal quadro uma equivocidade que resulta prejudicial ao conhecimento científico.

A respeito da natureza jurídica do lançamento tributário, um primeiro questionamento diz respeito à legitimidade para proceder à sua efetivação: trata-se de atividade *privativa do sujeito ativo* ou não, podendo, então, ser praticada *pelo próprio sujeito passivo*? Destas duas concepções opostas decorrem algumas conseqüências, por exemplo, a de existir ou não, em nosso ordenamento, o chamado “auto-lançamento”.

De acordo com a definição constante do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento, qualquer que seja a sua modalidade, é privativa da autoridade administrativa²⁷. Apesar de tal disposição legal expressa, alguns doutrinadores²⁸ sustentam que uma modalidade de lançamento é realizada pelo sujeito passivo da obrigação: referem-se ao denominado “lançamento por homologação”, previsto no art. 150 do CTN, em que se atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade fazendária²⁹.

Ocorre que o *caput* do referido dispositivo esclarece que em tal modalidade de lançamento, embora faça o sujeito passivo todo o trabalho material, o lançamento “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. O CTN lhe atribui, corretamente, a designação de “lançamento por homologação” (art. 150), justamente porque, no caso, o ato da homologação

²⁷ Nesse sentido, concordando com o texto legal: SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 102. Analisando a questão à luz do Direito argentino, conclui Dino Jarach ser o lançamento prerrogativa exclusiva da autoridade administrativa (**Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 435-436). Também tomando como parâmetro o Direito argentino, mas defendendo opinião diametralmente oposta, temos Héctor B. Villegas, que admite poder a autoridade administrativa delegar a função de determinação do montante do tributo ao sujeito passivo (**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 408).

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 359 e 361; COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 149-151; GUSMÃO, Omara Oliveira de. Aspectos do processo administrativo tributário. **I Seminário de Assuntos Tributários**. Manaus: Conselho de Recursos Fiscais, 1998, p. 12.

²⁹ Alguns doutrinadores entendem que o sujeito passivo pode constituir o crédito tributário, mas não definem tal atividade como sendo lançamento. Nesse sentido: CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 48. Dito de outro modo, para a autora citada, o lançamento não é o único instrumento hábil para a constituição do crédito tributário, como procura explicar: “O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário. É preciso pensar em duas questões distintas: (i) crédito tributário constituído pelo lançamento e (ii) crédito tributário constituído sem lançamento” (Ob. cit. p. 100-101).

é que configura o lançamento tributário – quer como prática efetiva do sujeito ativo (*homologação expressa*), quer como atuação omissiva (*homologação tácita*) –, dentro da concepção de que cabe exclusivamente à Fazenda Pública proceder ao lançamento (art. 142)³⁰.

Assim, mesmo no caso do lançamento por homologação, a atividade de constituição do crédito tributário é privativa do sujeito ativo da obrigação. Qualificar, pois, o lançamento por homologação como “auto-lançamento” constitui equívoco, uma vez que o lançamento é sempre privativo da autoridade fiscal, *qualquer que seja a sua modalidade* (art. 142, *caput*, CTN). Isto significa que, na hipótese, o contribuinte ao apurar o imposto supostamente devido, não pratica um lançamento, mas, quando muito, um “lançamento em potencial”, situação que existe desde a data do pagamento antecipado até a homologação³¹.

Outro aspecto polêmico acerca da natureza do lançamento tributário é determinar se tal atividade administrativa configura *ato* ou *procedimento*³². Para uma melhor compreensão do dissenso doutrinário em questão, faz-se necessário definir tais categorias.

Ato administrativo, no dizer de Hely Lopes Meirelles, é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim produzir algum efeito jurídico para os administrados ou para si própria³³. Já o procedimento

³⁰ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 148; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 158; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 337; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 539; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 390.

³¹ Está equivocado, pois, o CTN ao empregar a expressão “homologação do lançamento” (arts. 150, § 1º e 156, VII), porquanto se é com a homologação que se opera, no caso, o lançamento, não se pode homologar o que ainda não existe. O correto, em nosso entender, seria referir-se a “homologação do pagamento”, pois é essa a conclusão a que se chega após a leitura do *caput* do art. 150 do próprio CTN. Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 356.

³² Tal polêmica está presente na doutrina estrangeira. Nesse sentido: MONTERO, José Maria Lago. El procedimiento de liquidación. In: AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de derecho tributario**. t. 2: la relación jurídico-tributaria; el procedimiento de aplicación de la norma tributaria. Bogotá: Temis, 2001, p. 386.

³³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. Atualiz. por Eurico de Andrade Azevedo *et. al.* São Paulo: Malheiros, 1993, p. 133. Na definição de Carlos Garcia Oviedo, ato administrativo é “una declaración especial de voluntad de um órgano público, preferentemente de um órgano administrativo, encaminada a producir, por via de autoridad, um efecto de Derecho, para la satisfacción de um interés

administrativo, no dizer do mesmo autor, “é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração”³⁴.

Para alguns o lançamento tributário é tido como um procedimento administrativo, ou seja, uma seqüência de atos administrativos tendentes à realização de um fim desejado pela Administração Pública³⁵; outros o concebem como um ato administrativo³⁶. Há, ainda, os que entendem apresentar-se o lançamento como um ato isolado ou uma série de atos (procedimento), conforme a obrigação tributária a que se refira³⁷. Em outra linha, há quem entenda que, independentemente da obrigação tributária a que se refira, a expressão “lançamento tributário” tanto pode ser utilizada para designar o procedimento de elaboração da norma individual e concreta como a própria norma (ato final) instituída por este procedimento³⁸.

administrativo” (**Derecho administrativo**. v. 1. 5. ed. Atualizada por Enrique Martinez Useros. Madrid, 1955, p. 167).

³⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit. p. 139. No mesmo sentido, mas referindo-se a *processo* (e não procedimento) administrativo: HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 64. Leciona, a respeito, Massimo Severo Giannini: “I vari atti sono ordinati in sequenze che presentano carattere organico e unitário e si chiamano *procedimenti amministrativi*” (grifos no original) (**Lezione di diritto amministrativo**. v. 1. Milano: Dott. A. Giuffré, 1950, p. 261).

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 153; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 535-536; DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 187; BARROS, José Eduardo Monteiro de. Teoria geral do lançamento. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 415.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 334; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 245; LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação tributária**. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 95; LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Controle administrativo do lançamento tributário. **Idéia Nova**: veículo de divulgação científico-literário dos estudantes da Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da UFPE, n. 1, Recife: Ed. do autor, jan.-jun./2003, p. 133.

³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 102; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário**: a função fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 118.

³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 117-126; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 133; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 219; FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 318-319.

O próprio direito positivo brasileiro alimenta tal controvérsia, pois enquanto a definição do art. 53 da Lei 4.320, de 17.03.1964, estatui que o lançamento é ato, a constante do art. 142 do CTN o qualifica como procedimento.

Para os que concebem o lançamento tributário como um procedimento administrativo, consistiria ele numa série concatenada de atos administrativos, que se poderiam chamar de *instrumentais*, e que conduzem a um ato administrativo final, principal, que produz efeitos jurídicos definidos em lei³⁹.

Entendemos, contudo, que a razão está com os que entendem possuir o lançamento natureza de ato administrativo, justamente porque o lançamento é somente o último ato daquele procedimento administrativo⁴⁰, porquanto os atos anteriores seriam meramente instrumentais. Dito de outro modo, os atos que compõem o referido procedimento, exceto o ato final, são meros atos preparatórios do lançamento⁴¹.

Também o procedimento administrativo que se instaura com a impugnação do sujeito passivo não constitui fase do lançamento. Com efeito, o próprio CTN dispõe que a defesa do contribuinte implica em abertura de procedimento de revisão do lançamento (art. 145, I), restando evidenciado que, antes mesmo da impugnação do sujeito passivo, já se considera consumado o lançamento⁴².

O lançamento é, pois, ato singular, que *pode* ser precedido de procedimento preparatório (fiscalização e apuração) e que *pode* ser sucedido de procedimento revisional

³⁹ Na lição de Hely Lopes Meirelles, o procedimento administrativo é “o *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal” (**Direito administrativo brasileiro**, 18. ed. Atualiz. por Eurico de Andrade Azevedo *et. al.* São Paulo: Malheiros, 1993, p. 139).

⁴⁰ Nesse sentido: PICCIOLI, Gianlorenzo. **L'accertamento tributario**. Padova: CEDAM, 1998, p. 6; HARGER, Marcelo. O caráter declaratório do lançamento tributário. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **Direito tributário constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 250.

⁴¹ Nesse sentido: CORRÊA, Walter Barbosa. Lançamento tributário e ato administrativo nulo. **Revista de Direito Tributário**, n. 1, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jul.-set./1977, p. 35; BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 44-45.

⁴² Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 39-40; XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 118.

(julgamento da impugnação ao lançamento)⁴³. Nenhum dos citados procedimentos, entretanto, pode ser considerado integrante do lançamento.

Cabe ressaltar que nem sempre o ato de lançamento será precedido do procedimento preparatório, pois há casos em que a autoridade administrativa utiliza-se de elementos pré-estabelecidos para a individualização da obrigação tributária que dispensam aquele procedimento, como observa Paulo de Barros Carvalho:

há casos de lançamento em que inexistente ‘procedimento’ como série de atos e termos, operando-se o ato de lançamento numa atividade monádica de um único funcionário. Depreende-se, dessa breve reflexão, que ‘procedimento’, no sentido de série regrada de atos e termos, não é algo imprescindível para a celebração do lançamento. Este ato pode verificar-se apenas com as providências físicas e mentais da autoridade competente, sem o concurso de qualquer outro ato administrativo.⁴⁴

Seria o caso, por exemplo, do lançamento de ofício de IPTU (imposto sobre propriedade territorial urbana), “em que o agente lançador simplesmente aplica aritmeticamente alíquotas a valores pré-existentes em *planta de valores*, não se podendo, com propriedade, identificar *procedimento*”⁴⁵.

Também o procedimento administrativo revisional do lançamento nem sempre estará presente, pois o sujeito passivo pode não apresentar impugnação ao lançamento⁴⁶.

Outra polêmica no tocante à natureza do lançamento tributário – talvez a maior de todas – é a relativa aos seus efeitos. Discute-se, a respeito, se o lançamento possuiria eficácia

⁴³ Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 651 e 655; MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 196-197.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 221-222. No mesmo sentido: MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 43, São Paulo: Dialética, julho/1999, p. 59.

⁴⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 200.

⁴⁶ Poder-se-ia, *a princípio*, apontar uma segunda hipótese em que poderá não haver o procedimento administrativo revisional do lançamento: quando a legislação não admita tal procedimento. Nesse sentido: BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 54. No entanto, como será visto no Capítulo IV da presente dissertação, a existência do processo administrativo tributário, para fins de revisão do lançamento, não é matéria da alçada do legislador ordinário, porquanto decorre da garantia constitucional do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/1988).

constitutiva ou meramente declaratória. Ato declaratório é o que visa reconhecer (afirmar) situações de fato ou de direito preexistentes. Ato constitutivo, ao contrário, é o que cria nova situação jurídica individual para seus destinatários.

Os que entendem ter o lançamento efeito constitutivo se baseiam, sobretudo, na doutrina estrangeira e argumentam que antes do lançamento o contribuinte sequer pode solver a obrigação. Ressalte-se que ao lançamento, tal como concebido pelo CTN (art. 142), é atribuído o papel de *constituir* o crédito tributário.

Para outros, o lançamento tem efeito meramente declaratório, ou seja, não cria, não extingue, não modifica direitos, mas apenas declara a existência da obrigação que já nasceu em virtude da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido é a lição de Ramón Valdés Costa:

el acto de determinación *no crea el derecho*, el que ya había nacido com el acaecimiento del hecho previsto em la ley y que el acto de determinación tiene efectos jurídicos variables según cada legislación, *declarando la existencia y cuantía*, hasta entonces en estado potencial o de inércia (...). (grifamos)⁴⁷

Os autores brasileiros que sustentam tal posicionamento aduzem em seu favor o que dispõe o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador. Argumentam que, se prevalecesse a tese da corrente doutrinária contrária (a de que o lançamento teria efeitos constitutivos), ao lançamento seria aplicada a lei que estava em vigor no momento em que o referido ato é praticado, como é de rigor em se tratando de atos administrativos, e não a lei que estava em vigor no momento em que ocorreu o fato gerador⁴⁸.

⁴⁷ COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributário**. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 381. No mesmo sentido: CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 352-353; SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 105; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 503; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 225-227; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 397; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 649; MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 202.

⁴⁸ A tese “declarativista” também é abraçada por Zelmo Denari, que, no entanto, busca fundamento no art. 113 do CTN – segundo o qual a relação obrigacional decorre do fato gerador – e não no art. 144 do mesmo diploma legal: “Sem embargo, não estamos convencidos de que o disposto no art. 144 possa servir de fundamento operante em abono desse ponto de vista. A nosso aviso, o dispositivo enfocado somente extrai algumas

Entendemos, a respeito, que o lançamento tem, ao mesmo tempo, efeito declaratório e constitutivo.

O lançamento, de fato, tem efeito declaratório quanto à obrigação tributária principal, que pré-existe àquele ato (posto que surge com a ocorrência do fato gerador – art. 113, § 1º, CTN) e é, pelo lançamento, apenas declarada. Tem também, por outro lado, um efeito constitutivo, porque agrega algo a uma situação pré-existente. Com efeito, antes do lançamento existe, para o sujeito ativo da obrigação tributária, um direito a receber um crédito ainda ilíquido e, portanto, inexigível, ao qual o referido ato agrega os atributos da liquidez⁴⁹ e exigibilidade (administrativa⁵⁰). Anteriormente ao lançamento o crédito não era líquido nem exigível⁵¹.

Portanto, embora não sendo constitutivo do *direito creditício* (que, como visto, nasce juntamente com a obrigação tributária), é indubitável que o lançamento traz uma novidade à relação jurídica tributária, tendo, pois, um efeito constitutivo *relativamente à sua liquidez e exigibilidade*⁵². Aí reside a “constitutividade” que se atribui ao lançamento tributário.

O lançamento é, assim, um ato *declaratório* – por declarar (reconhecer) uma situação jurídica preexistente (a obrigação tributária principal) – e, ao mesmo tempo, *constitutivo* – não por constituir a relação jurídica obrigacional (a qual, como dito, decorre do fato gerador), mas

aplicações práticas do velho aforismo *tempus regit actum*” (**Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 191).

⁴⁹ A liquidez conferida pelo lançamento à obrigação tributária principal não é uma liquidez *juris et de jure*, mas uma liquidez *juris tantum*, admitindo, por conseguinte, prova em contrário, consoante se infere do art. 204 do CTN. Nesse sentido: GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Do lançamento tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli *et. al.* (coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 102.

⁵⁰ É importante ressaltar que a exigibilidade conferida pelo lançamento ao direito creditório do sujeito ativo da obrigação tributária principal é *administrativa*, isto é, com o lançamento o sujeito ativo passa a ter o direito de exigir o crédito tributário na esfera administrativa, *não na judicial*. A exigibilidade judicial (ou exequibilidade) do crédito tributário somente surge com outra formalização específica que é a *inscrição do débito* (a que se refira o crédito) *em dívida ativa* (art. 201, CTN). Nesse sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 228.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 360.

⁵² FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 136; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Ob. cit. p. 102.

por individualizar essa relação, delineando-a concretamente, ao determinar certos elementos que, de outra forma, ficariam latentes e incapazes de produzir os seus próprios efeitos.

Na concepção do CTN – que estabelece nítida distinção entre a obrigação tributária e o crédito tributário –, pode-se dizer que o lançamento é declaratório quanto à obrigação tributária (principal), mas constitutivo em relação ao crédito tributário, assim entendido, na sistemática do CTN, o direito creditório do sujeito ativo revestido de liquides e, pois, de exigibilidade⁵³.

1.3.2. Formulação de um conceito de lançamento tributário a partir de sua natureza jurídica

O lançamento tributário, como se viu, apura a existência (*an debeatur*) e a extensão (*quantum debeatur*) da pretensão fiscal em relação a determinado contribuinte, permitindo ao Poder Público exigir a obrigação tributária principal, surgida com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, CTN)⁵⁴.

Por tudo quanto foi anteriormente exposto, tendo sido analisadas as maiores dissensões doutrinárias a respeito do lançamento tributário, podemos conceituá-lo como sendo *o ato administrativo, privativo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que, apurando o nascimento da obrigação tributária principal, declara sua ocorrência e constitui o crédito tributário correspondente*.

Tal conceito destaca que: a) estruturalmente, o lançamento tributário não é procedimento (como estatuído no art. 142 do CTN), mas *ato administrativo*; b) a legitimidade

⁵³ Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 153; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 398; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 535 e 545.

⁵⁴ Nesse sentido é a definição de lançamento formulada por Héctor B. Villegas: “Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar em cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeatur*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)” (**Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 395).

para a efetivação do lançamento é *sempre do sujeito ativo*, mesmo nos casos em que o lançamento se dá por homologação; c) a eficácia do ato de lançamento é *declaratória*, relativamente à obrigação tributária principal (que nasce com a ocorrência do fato gerador – art. 113, § 1º, e 114, CTN), e *constitutiva*, relativamente ao crédito tributário – que decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta (art. 139, CTN), mas que dela se distingue por ser revestido de liquidez e exigibilidade (administrativa), atributos estes que lhe foram conferidos, justamente, pelo lançamento tributário (art. 142, CTN).

1.4. As modalidades de lançamento tributário segundo o direito brasileiro

O Código Tributário Nacional dispõe sobre as modalidades de lançamento na Seção II (cuja denominação é, justamente, “Modalidades de Lançamento”) do Capítulo II (“Constituição do Crédito Tributário”) do Título III (“Crédito Tributário”) do seu Livro Segundo (“Normas Gerais de Direito Tributário”).

Nos quatro artigos que compõem a referida Seção (arts. 147 a 150), descreve o CTN cada uma das formas de lançamento, que a doutrina tradicionalmente qualifica como sendo as seguintes: a) por declaração (art. 147); b) por homologação (art. 150); c) de ofício (art. 149)⁵⁵.

O critério utilizado pelo CTN para distinguir as modalidades de lançamento tributário é a maior ou menor participação do sujeito passivo no procedimento preparatório do ato de

⁵⁵ O arbitramento, disciplinado no art. 148 do CTN, apesar de inserido na Seção que trata das modalidades de lançamento tributário, não é, em verdade, uma quarta modalidade de lançamento, mas uma técnica – *inerente ao lançamento de ofício* – para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existentes, não mereçam fé. Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte ou lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los *de ofício*. Em sentido contrário, entendendo o arbitramento como modalidade especial de lançamento tributário: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 240; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 212-213.

lançamento⁵⁶. Ressalte-se que a escolha de uma das modalidades de lançamento para cada exação não é da essência do tributo, mas simples opção do legislador, alterável, ao seu alvedrio, por lei superveniente⁵⁷. Cada tributo, conforme as determinações de sua legislação, ficará enquadrado numa ou noutra modalidade de lançamento e submetido ao regime jurídico estabelecido para essa modalidade.

O lançamento *por declaração*, nos termos do art. 147 do CTN, é o que se efetiva com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiro, por meio da qual um ou outro, no prazo e na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. A autoridade administrativa, então, tomando por base as informações prestadas, calcula o valor do débito tributário e notifica o sujeito passivo para que efetue o pagamento⁵⁸.

O lançamento *por homologação*, consoante se infere da leitura do art. 150 do CTN, é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. A denominação de tal modalidade de lançamento decorre do fato de, em tal sistemática, a atuação do sujeito ativo limitar-se à homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo, caso concorde com o valor por este recolhido (art. 150, *caput*, CTN). Nos tributos sujeitos a este tipo de lançamento, o pagamento efetuado antecipadamente pelo obrigado, isto é, sem prévio exame da autoridade

⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 231. Segundo o autor referido, o que distingue as modalidades de lançamento é o maior ou menor concurso dos obrigados *na atividade de lançamento*, já que o mesmo atribui ao lançamento a natureza de *procedimento administrativo* (ob. cit., p. 220-225).

⁵⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 247.

⁵⁸ Nesse sentido, referindo-se ao Direito argentino: VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 406. Nos tributos sujeitos a tal modalidade de lançamento, é possível a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, o qual, no entanto, deverá comprovar o erro em que incorreu, sendo que tal faculdade somente pode ser exercida antes de notificado o lançamento (art. 147, § 1º, CTN). Em sentido contrário é a lição de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que, divergindo do que preceitua o texto legal, defende poder o declarante retificar sua declaração até mesmo após a regular recepção da notificação de lançamento (**Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 253). Ressalte-se que também a própria autoridade administrativa a que competir a revisão da declaração pode retificar os erros nela contidos e apuráveis pelo seu exame (art. 147, § 2º, CTN). Tal retificação, no caso, se dará mediante a realização de lançamento de ofício (art. 147, § 2º, c/c art. 149, IV, CTN).

administrativa, somente extingue o crédito sob condição da ulterior homologação pelo sujeito ativo (art. 150, § 1º, c/c art. 156, VII, CTN).

O lançamento *de ofício*, por seu turno, é aquele cujo procedimento preparatório é realizado pelo sujeito ativo, sem a participação do sujeito passivo. Tal modalidade de lançamento pode ser efetivada em duas hipóteses: a) quando a legislação do tributo assim o determine (art. 149, I, CTN); b) quando se comprove que, no lançamento anterior ou no procedimento preparatório do lançamento anterior, ocorreu erro, falsidade ou omissão do sujeito passivo ou da autoridade administrativa (art. 149, II a IX, CTN)⁵⁹. Assim, de acordo com o CTN, qualquer que seja a modalidade de lançamento, vindo o Fisco a tomar conhecimento de que, por erro ou omissão do sujeito passivo, de terceiro ou da autoridade administrativa, houve inexatidão no montante calculado pelo Fisco (nos casos de lançamento de ofício ou por declaração) ou no montante calculado e recolhido pelo contribuinte (no caso de lançamento por declaração), o que implicou o não-pagamento ou pagamento a menor de tributo, pode aquele efetivar ou rever o lançamento (art. 149, incisos II a IX, CTN)⁶⁰. Em outras palavras, qualquer que seja a modalidade de lançamento, se o Fisco descobre que houve a falta ou insuficiência de pagamento, lança a diferença de ofício (lançamento suplementar)⁶¹.

Em verdade, se considerarmos o lançamento como ato administrativo, será ele sempre de ofício (pois é, em qualquer caso, privativo da autoridade fazendária – art. 142, *caput*, CTN) e as três modalidades a que alude o CTN seriam, em verdade, espécies distintas de procedimento preparatório e não de lançamento⁶². É pertinente, pois, a crítica de Eduardo

⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 660; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 550.

⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 236.

⁶¹ Esta dualidade de situações jurídicas estabelecida no art. 149 do CTN será analisada com maior detalhamento no Capítulo III da presente dissertação.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 284; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 669; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 219;

Marcial Ferreira Jardim segundo a qual o CTN não deveria ter classificado um ato editado pelo Estado (no caso, o lançamento tributário) levando em conta “eventos anteriores ao próprio ato, os quais nada dizem respeito de sua composição anterior”⁶³.

1.5. A imprescindibilidade como característica do lançamento tributário

Há autores que entendem não ser o lançamento tributário necessário em todos os tributos⁶⁴. Citam, como exemplo, o caso do lançamento por homologação, em que a apuração do tributo devido é feito pelo próprio sujeito passivo independentemente de qualquer atividade administrativa.

Ocorre que, mesmo no caso referido, consoante exposto no item 1.3.1, faz-se necessária a manifestação da autoridade fazendária através do ato administrativo de homologação, manifestação que poderá ser expressa ou tácita, entendida esta última como decorrência do silêncio da Administração até o final do prazo legal em que extingue o seu direito de rever a apuração feita pelo sujeito passivo (art. 150, § 4º, CTN)⁶⁵.

Destacando a imprescindibilidade como característica do lançamento tributário, assevera Paulo de Barros Carvalho: “a norma geral e abstrata, para alcançar o interiør teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta”⁶⁶.

HARGER, Marcelo. O caráter declaratório do lançamento tributário. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **Direito tributário constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 254.

⁶³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 249.

⁶⁴ Nesse sentido: MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 195; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 244; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Do lançamento tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli *et. al.* (coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 120.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 90, São Paulo: Dialética, março/2003, p. 60-61.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 207-210. No mesmo diapasão é a lição de Alfredo Augusto Becker, que concebe o lançamento como “um momento lógico jurídico que existe na criação de todo e qualquer tributo” (**Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 360). No mesmo sentido, referindo-se ao Direito argentino:

O lançamento afigura-se, pois, imprescindível à exigência de quaisquer receitas tributárias, ainda que se opere por omissão da autoridade encarregada de praticá-lo, como se dá na homologação tácita, anteriormente referida, que ocorre pelo mero decurso de certo prazo⁶⁷.

1.6. Lançamento tributário e auto de infração

A grande maioria dos doutrinadores brasileiros procura estabelecer distinção entre lançamento tributário e ato impositivo de multa (usualmente conhecido como “auto de infração”): enquanto o primeiro seria ato impositivo de caráter *não-sancionatório*, relativo à cobrança de tributo, o segundo seria *ato impositivo sancionatório*, assim considerado por aplicar penalidade em decorrência da prática de infração à legislação tributária⁶⁸.

Apesar de tributo e multa serem institutos diametralmente opostos – o segundo decorre da prática de atos ilícitos, ao passo que o primeiro não possui caráter sancionatório (art. 3º, CTN) – entendemos não haver impropriedade em considerar o ato de imposição de multa como espécie de lançamento tributário.

Com efeito, o § 1º do art. 113 do CTN, ao definir a chamada “obrigação tributária principal”, disse ter a mesma por objeto “o pagamento de *tributo* ou penalidade *pecuniária* e extingue-se juntamente com o *crédito dela decorrente*” (grifamos).

Ora, se considerarmos que, segundo o CTN, a) a obrigação tributária principal pode ter por objeto o pagamento de multa (art. 113, § 1º); b) o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139); e c) o crédito tributário é constituído pelo lançamento (art. 142),

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 408.

⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 333.

⁶⁸ Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 276-277; MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 202; HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 59-60; BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 45.

chegaremos à conclusão que o ato de imposição de penalidade pecuniária (usualmente conhecido como “auto de infração”) pode ser considerado lançamento tributário⁶⁹. O adjetivo “tributário”, no caso, não se refere ao conceito de tributo (art. 3º, CTN) – no qual a figura da multa não se subsume –, mas ao conceito de *obrigação tributária*, esta, como visto, abrangente da noção de penalidade pecuniária.

Aliás, o próprio CTN parece ter reconhecido a procedência do raciocínio acima exposto, posto que, ao definir o lançamento, estatuiu que o mesmo pode, quando for o caso, “propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142, *caput*)⁷⁰. Ressalte-se, no entanto, a impropriedade da expressão empregada pelo legislador, porquanto “os funcionários do Fisco se encontram qualificados não só para *propor* penalidades, mas para *aplicá-las* quando for o caso” (grifamos)⁷¹.

1.7. A notificação do lançamento ao sujeito passivo como condição de sua eficácia

Vale destacar que a *notificação* do lançamento ao sujeito passivo é da essência desse ato, só se considerando eficaz o lançamento quando for comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação, que “é a notícia que a Administração dirige ao sujeito passivo do tributo, dando-lhe conhecimento do ato de lançamento e dos termos de exigibilidade do crédito”⁷². O lançamento não atinge sua eficácia sem a notificação, a fim de

⁶⁹ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Aspectos do processo administrativo tributário. **I Seminário de Assuntos Tributários**. Manaus: Conselho de Recursos Fiscais, 1998, p. 14-15.

⁷⁰ A idéia exposta também é confirmada pela leitura do inciso VI do art. 149 do CTN, que manda a autoridade administrativa lançar de ofício a penalidade pecuniária cominada para infrações da legislação tributária.

⁷¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 247. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 288-289. Em sentido contrário é o entender de Bernardo Ribeiro de Moraes, que assim procura justificar a expressão empregada no art. 142 do CTN: “No nosso entendimento, matéria de penalidade tributária deve ser resguardada pelo contraditório. No caso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional houve por bem resguardar o contraditório, competindo à administração pública apenas ‘propor’ a aplicação da penalidade cabível, se for o caso, aguardando a impugnação por parte do contribuinte ou autuado, para, então, se for o caso, conformar a penalidade, aplicando a lei” (**Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 393).

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 273-274.

cumprir o devido processo legal, outorgando-se ao contribuinte possibilidade de ampla defesa, que lhe é constitucionalmente assegurada (art. 5º, LV, CF/1988)⁷³.

Há, com efeito, dois atos bem distintos: em primeiro lugar, a Administração verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade (*atividade interna de lançamento*); em seguida, dá a conhecer ao sujeito passivo o montante do tributo mediante a notificação do lançamento (*atividade externa*). Não basta, assim, a existência do lançamento para a constituição do crédito da Fazenda; é indispensável que tenha havido a regular notificação daquele ao sujeito passivo⁷⁴.

O contribuinte, ao receber a notificação do lançamento, verificará que nela existe um prazo para seu contraditório⁷⁵, o que lhe permitirá ampla defesa. Sem esta ciência que se dá ao sujeito passivo, não se pode falar em exigibilidade do crédito tributário⁷⁶.

O CTN não indica as formas pelas quais pode se dar a notificação do sujeito passivo⁷⁷, ficando, pois, a critério de cada Administração Tributária (federal, estadual e municipal) a escolha dos modos de comunicação do lançamento efetuado⁷⁸.

⁷³ No âmbito federal, a notificação de lançamento conterá obrigatoriamente: a) a qualificação do notificado; b) o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; c) a disposição legal infringida, se for o caso; d) a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 11, Decreto n. 70.235, de 06.03.1972). As legislações estaduais e municipais seguem, em linhas gerais, o mesmo padrão da legislação federal.

⁷⁴ Nesse sentido: CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 190; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 190; MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 203; GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 106; QUEIROZ, Mary Elbe. A revisão do lançamento tributário (o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 6º vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 121.

⁷⁵ OVIEDO, Carlos Garcia. **Derecho administrativo**. v. 1. 5. ed. Atualizada por Enrique Martinez Useros. Madrid, 1955, p. 203.

⁷⁶ “A notificação é pressuposto básico para que o ato de lançamento possa passar a produzir efeitos” (Ap. n. 333.766. 1º TACivSP, 7ª C, Rel. Juiz Régis de Oliveira. RT 593/149).

⁷⁷ O CTN, diga-se de passagem, não dispensa muita atenção à notificação do lançamento, apenas mencionando-a superficialmente nos arts. 145 (que faculta ao sujeito passivo impugnar o lançamento notificado) e 160 (que diz ser de 30 dias, em regra, o prazo para o sujeito passivo recolher o tributo, contado o referido prazo a partir da data em que tenha havido a notificação do lançamento).

⁷⁸ No âmbito federal, que citamos a título de exemplo, a notificação do lançamento pode ser feita: a) pessoalmente, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com

Qualquer que seja a forma de notificação adotada pelas Administrações Tributárias, deve ela conter a indicação expressa do caráter de definitividade ou não do ato notificado, devendo indicar ainda, nessa última hipótese, os recursos que podem ser eventualmente interpostos e o prazo de interposição dos mesmos⁷⁹.

A notificação do lançamento, ressalte-se, não é lançamento. Trata-se de outro ato, que pressupõe a existência prévia do lançamento, tendo em vista que por meio da notificação se dá ciência ao interessado de algo que preexiste a ela, o ato de lançamento⁸⁰. A notificação não é, pois requisito de existência ou de validade do lançamento, mas um requisito de eficácia deste mesmo ato. Assim, os vícios que eventualmente maculem o ato de notificação não atingem o ato de lançamento⁸¹.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação não há notificação do Fisco informando o quanto e quando pagar. 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.

declaração escrita de quem o intimar; b) por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; c) por meio eletrônico (*e-mail*), com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo ou mediante registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, de acordo com regulamentação da Administração Tributária (art. 23, Decreto 70.235/72, com redação determinada pela Lei n. 9.532, de 10.12.1997, e pela Medida Provisória n. 232, de 30.12.2004). Quando resultar improfícuo um dos meios anteriormente, a notificação poderá ser feita por edital o qual será publicado: a) no endereço da Administração Tributária na internet; b) em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; c) uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou local (art. 23, § 1º, Decreto 70.235/72, com redação determinada pela Medida Provisória n. 232/2004).

⁷⁹ ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. v. 1. 3. ed. 2. tir. Madrid: Civitas, 1980, p. 489.

⁸⁰ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 60; BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 186.

⁸¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 187.

CAPÍTULO II – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ENQUANTO ATO ADMINISTRATIVO: ELEMENTOS, PRESSUPOSTOS E INVALIDADES

Sumário: 2.1. Consequência da definição do lançamento tributário como ato administrativo: aplicação àquele da teoria geral deste 2.2. Requisitos, elementos e pressupostos do ato administrativo 2.3. Elementos do ato administrativo: conteúdo e forma 2.4. Pressupostos de existência do ato administrativo 2.4.1. Objeto do ato administrativo 2.4.2. Pertinência do ato ao exercício da função administrativa 2.5. Pressupostos de validade do ato administrativo 2.5.1. Pressuposto subjetivo: sujeito (agente) 2.5.2. Pressuposto objetivo (I): motivo 2.5.3. Pressuposto objetivo (II): requisitos procedimentais 2.5.4. Pressuposto lógico: causa 2.5.5. Pressuposto teleológico: finalidade 2.5.6. Pressupostos formalísticos: formalização 2.6. Motivação do ato administrativo de lançamento tributário 2.7. O sistema de invalidades do lançamento tributário 2.7.1. O lançamento como ato administrativo: aplicação àquele da teoria das nulidades deste último 2.7.2. Os vícios do lançamento pela falta de elemento ou pressuposto 2.7.3. Vícios formais e substanciais do lançamento tributário.

2.1. Consequência da definição do lançamento tributário como ato administrativo: aplicação àquele da teoria geral deste

O lançamento tributário é, como visto, um ato administrativo, pois configura a manifestação unilateral de vontade do sujeito ativo da obrigação tributária principal que, agindo nessa qualidade, tem por fim produzir o efeito jurídico de conferir àquela obrigação os atributos de liquidez e exigibilidade, com o que passa a denominar-se crédito tributário⁸².

Definindo-se o lançamento tributário como sendo um ato administrativo, consoante anteriormente exposto, é evidente que se aplicam a ele, como espécie, os princípios e as regras que compõem o regime jurídico do gênero, isto é, dos atos administrativos em geral.

Portanto, no presente Capítulo passa-se a analisar, em linhas gerais, os elementos e os pressupostos do ato administrativo, com o que estaremos também delineando a estrutura do lançamento tributário e os requisitos para sua elaboração, tendo em vista o exame dos vícios que, porventura, possa apresentar, os quais também serão examinados no presente Capítulo. Aliás, como ressalta Lucia Valle Figueiredo, toda a importância do estudo isolado dos

⁸² Adota-se, aqui, o conceito de ato administrativo formulado por Hely Lopes Meirelles (**Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. Atualiz. por Eurico de Andrade Azevedo *et. al.* São Paulo: Malheiros, 1993, p. 133).

elementos, pressupostos ou requisitos do ato administrativo está assentada no problema do controle dos referidos atos⁸³.

2.2. Requisitos, elementos e pressupostos do ato administrativo

Os autores costumam decompor o ato administrativo em partes, divergindo, contudo, entre si, sobre a denominação de tais componentes. Há os que falam em “requisitos”⁸⁴, os que preferem o termo “elementos”⁸⁵, havendo, ainda, os que não distinguem entre ambas as expressões⁸⁶.

Também não há entre os doutrinadores concordância total sobre a identificação e o número de tais componentes. O que freqüentemente ocorre, no entanto, são discordâncias terminológicas entre os autores, também acontecendo de, por vezes, estes mesmos doutrinadores englobarem em um único elemento aspectos que em outros autores encontram-se desdobrados.

Apesar da controvérsia mencionada, a maioria dos autores aponta como elementos (ou requisitos) do ato administrativo os seguintes, embora diverjam quanto à sua denominação: a) agente competente; b) forma; c) finalidade; d) motivo; e e) objeto⁸⁷.

⁸³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 174.

⁸⁴ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 56; MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit. p. 134. Este último autor, no entanto, também emprega como sinônimo o termo “elementos” (ob. cit., p. 134).

⁸⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 74; MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 9. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 156; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 333. Este último autor, contudo, também emprega o termo “requisitos” (ob. cit., p. 333).

⁸⁶ CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 251; BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 96.

⁸⁷ Nesse sentido: MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit. p. 134; FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 37; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 187; BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 96-101; CARVALHO FILHO, José dos Santos. Ob. cit. p. 74; MEDAUAR, Odete. Ob. cit. p. 156.

Todavia, como bem observa Celso Antônio Bandeira de Mello, dentre os tais “elementos”, nem todos realmente o são, tendo em vista que o termo “elementos” expressa a idéia de “partes componentes de um todo”, ao passo que alguns deles são exteriores ao ato⁸⁸.

Distinguem-se, assim, segundo tal concepção, os *elementos* e os *pressupostos* do ato administrativo.

Como elementos do ato administrativo (e, pois, do lançamento tributário enquanto espécie daquele gênero) temos o *conteúdo* e a *forma*. Sem os elementos não há *ato algum*, administrativo ou não. Inexistirá, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, “o próprio ser que se designa pelo nome de ato jurídico”⁸⁹.

Os pressupostos do ato administrativo, por seu turno, classificam-se em pressupostos de *existência* e de *validade*.

São pressupostos de existência do ato administrativo (e, pois, do lançamento tributário): a) o objeto; e b) a pertinência do ato ao exercício da função administrativa. Sem os pressupostos de existência, faltarão o indispensável para a produção jurídica do ato constituído pelos elementos, isto é, para o surgimento de um ato jurídico qualquer (administrativo ou não, válido ou inválido) – no caso da falta de objeto –, ou então, faltarão o necessário para a qualificação dele como ato administrativo (válido ou inválido) – no caso da falta de pertinência do ato ao exercício da função administrativa⁹⁰.

Já os pressupostos de validade do ato administrativo (e, pois, do lançamento tributário) são os seguintes: a) agente (pressuposto subjetivo); b) motivo e requisitos procedimentais (pressupostos objetivos); c) finalidade (pressuposto teleológico) d) causa (pressuposto lógico) e) formalização (pressuposto formalístico). Sem os pressupostos de validade não haverá *ato administrativo válido*.

⁸⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 335.

⁸⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ob. cit. p. 336.

⁹⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ob. cit. p. 336.

2.3. Elementos do ato administrativo: conteúdo e forma

Elementos do ato administrativo são as partes que o compõem. São, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, “realidades intrínsecas do ato”⁹¹.

Seriam, assim, apenas dois os componentes do ato administrativo: o *conteúdo* e a *forma*⁹².

O *conteúdo* do ato consiste naquilo que é determinado ou executado pela Administração Pública⁹³.

O conteúdo também é conhecido como o objeto do ato⁹⁴. Todavia, Celso Antônio Bandeira de Mello, acolhendo o ensinamento de Zanobini, distingue ambas as expressões: “o *conteúdo* dispõe sobre alguma coisa, que é, esta sim, o objeto do ato” (grifos no original)⁹⁵.

Tomando por base os ensinamentos doutrinários anteriormente referidos, pode-se dizer que o conteúdo do ato administrativo de lançamento tributário é, em linhas gerais, a formalização da obrigação tributária principal⁹⁶, com a constituição do crédito tributário. Desdobrando tal conceito, o *caput* do art. 142 do CTN explicita que o conteúdo da referida atividade administrativa compreende: a) a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) a determinação da matéria tributável; c) o cálculo do montante do tributo devido; d) a identificação do sujeito passivo; e) sendo o caso, a aplicação da penalidade cabível.

⁹¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ob. cit. p. 335.

⁹² Nesse sentido: MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ob. cit. p. 336-337; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 173; JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 194; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato administrativo**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 61.

⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. Ob. cit. p. 198.

⁹⁴ Nesse sentido, tomando as expressões como sinônimas: FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 78; BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 97; ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 438.

⁹⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Ob. cit. p. 337. No mesmo sentido, também citando Zanobini: FIGUEIREDO, Lucia Valle. Ob. cit. p. 180.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 272.

O conteúdo da atividade administrativa de lançamento tributário é regido pela legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação (ainda que posteriormente modificada ou revogada) (art. 144, *caput*, CTN), devendo ser observado, no que tange à aplicação de penalidades, o disposto no inciso II do art. 106 do CTN, que disciplina as hipóteses de retroatividade benigna da legislação⁹⁷.

Já a *forma*, o outro elemento do ato administrativo, é o revestimento do ato, isto é, o modo pelo qual o mesmo se exterioriza⁹⁸.

A forma dos atos administrativos geralmente é escrita⁹⁹, podendo, todavia, ser tácita, como no caso de um sinal de trânsito que, com cada uma de suas cores, desencadeia seus efeitos¹⁰⁰.

No caso específico do lançamento tributário, o mesmo reveste-se de forma escrita, expressa, salvo no caso da chamada homologação tácita, que se materializa com o simples decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

2.4. Pressupostos de existência do ato administrativo

2.4.1. Objeto do ato administrativo

O primeiro pressuposto de existência do ato administrativo é o seu *objeto*, que é aquilo sobre que o conteúdo do ato dispõe¹⁰¹.

⁹⁷ De acordo com o referido dispositivo legal, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

⁹⁸ MEDAUAR, Odete. Ob. cit. p. 158.

⁹⁹ A Lei n. 9.784, de 29.01.1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina que os atos do processo administrativo devem ser produzidos por escrito (art. 22, § 1º), mas não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir (art. 22, *caput*).

¹⁰⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Ob. cit. p. 182.

¹⁰¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 338.

Se o conteúdo do ato dispõe sobre algo, é este algo que constitui o objeto do ato administrativo, não se confundindo com aquele (conteúdo). O objeto consiste, pois, naquilo de que o conteúdo trata¹⁰².

Todo ato jurídico, administrativo ou não, pressupõe um objeto. Sem este, faltarão o indispensável para a produção jurídica do ato jurídico (administrativo ou não, válido ou inválido) constituído pelos elementos.

No caso específico do lançamento tributário, seu objeto é a obrigação tributária principal (o dever de entregar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos)¹⁰³, nascida com a ocorrência do fato gerador. A constituição do crédito tributário relativo a tributo e/ou penalidade (art. 142, *caput*, CTN) não é o objeto, mas o conteúdo do lançamento.

2.4.2. Pertinência do ato ao exercício da função administrativa

O segundo pressuposto de existência do ato administrativo é a sua *pertinência ao exercício da função administrativa*, isto é, que se trate de um ato tipologicamente qualificável como administrativo.

Sem tal pertinência, faltarão o indispensável a qualificação do ato jurídico produzido como *ato administrativo* (válido ou inválido). Neste caso, poderá haver ato jurídico, mas não haverá *ato administrativo*¹⁰⁴.

¹⁰² GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 70; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 180. Em sentido contrário é o entendimento de Hely Lopes Meirelles, para quem “o objeto identifica-se com o conteúdo do ato” (**Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 137). Em posição isolada na doutrina, entende Mário Masagão que o objeto é o próprio fim do ato (**Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 133).

¹⁰³ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 94.

¹⁰⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 339.

No caso do lançamento tributário, tal pressuposto de existência encontra-se sempre presente, tendo em vista que o referido ato é caracterizado pelo CTN como “procedimento administrativo” (art. 142, *caput*), “atividade administrativa” (art. 3º e art. 142, parágrafo único), evidenciando, assim, tratar-se de privativo da autoridade administrativa, o que é explicitado no *caput* do art. 142 do mesmo diploma legal. Não há como, por conseguinte, pretender impugnar um dado lançamento tributário sob o argumento de que o mesmo não tem pertinência ao exercício da função administrativa, tendo em vista que se trata de um ato tipologicamente qualificado como administrativo.

2.5. Pressupostos de validade do ato administrativo

2.5.1. Pressuposto subjetivo: sujeito (agente)

O *agente* é o sujeito produtor do ato administrativo. Sujeito competente é aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato. Por ser exterior ao ato administrativo, o agente não pode ser considerado como elemento dele, como nota Marçal Justen Filho: “Quem pratica o ato administrativo não passa a fazer parte do ato praticado”¹⁰⁵.

Enquanto no direito civil, o sujeito tem que ter a *capacidade* – ou seja, tem que ser titular de direitos e obrigações que possa exercer, por si ou por terceiros –, no direito administrativo é necessário que também tenha *competência*¹⁰⁶.

A capacidade de fato do sujeito passivo é um requisito quanto à validade dos atos jurídicos em geral e segue a disciplina do direito civil¹⁰⁷.

¹⁰⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 194.

¹⁰⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 188; JUSTEN FILHO, Marçal. Ob. cit. p. 195.

¹⁰⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Ob. cit. p. 197.

A competência, em direito público, segundo Ruy Cirne Lima, é “a medida do poder que a ordem jurídica assina a uma pessoa determinada”¹⁰⁸. Na definição de Lucia Valle Figueiredo, é o “plexo de atribuições outorgadas pela lei ao agente administrativo para a consecução do interesse público postulado pela norma”¹⁰⁹.

Sobre o pressuposto subjetivo do ato administrativo, deve-se analisar a capacidade da pessoa jurídica que o praticou, a quantidade de atribuições do órgão que o produziu, a competência do agente emanador do ato e a existência ou inexistência de óbices à sua atuação no caso concreto¹¹⁰.

No caso específico do lançamento, deve o mesmo ser praticado por agente público (fiscal, auditor etc.) da repartição fazendária responsável pela administração e arrecadação do tributo a que se refira, cuja assinatura deve constar do documento. Não é qualquer servidor que estará capacitado a produzi-lo, mas aquele a quem o legislador conferiu a atribuição de “lançar”¹¹¹.

2.5.2. Pressuposto objetivo (I): motivo

Motivo é o pressuposto de fato (situação do mundo empírico) que autoriza ou exige a prática do ato administrativo. Trata-se, em outras palavras, do suporte fáctico da respectiva motivação¹¹². Por ser anterior (e, portanto, exterior) ao ato administrativo, não pode o motivo ser considerado como elemento dele.

No caso específico do lançamento tributário, o motivo que enseja a sua efetivação é apontado por Cláudia Magalhães Guerra, nestes termos:

¹⁰⁸ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 139.

¹⁰⁹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 175.

¹¹⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 339-340.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 272.

¹¹² GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 73.

O seu motivo, o acontecimento que deu ensejo à expedição da norma individual e concreta com determinado conteúdo, é o próprio evento subsumido à hipótese abstrata da regra matriz de incidência tributária. Trata-se, portanto, do *pressuposto de fato*, ocorrido no mundo fenomênico, e que, uma vez vertido em linguagem competente, integra a motivação como o próprio fato jurídico tributário do ato administrativo de lançamento tributário. (grifamos)¹¹³

O motivo do ato administrativo de lançamento tributário é, assim, o nascimento da obrigação tributária principal (relativa a tributo ou a penalidade pecuniária), em decorrência da realização do fato gerador (art. 113, § 1º c/c art. 114, ambos do CTN).

2.5.3. Pressuposto objetivo (II): requisitos procedimentais

Dentre os pressupostos objetivos de validade do ato administrativo destacam-se, ainda, os chamados *requisitos procedimentais*, que, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello, “são os atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato”¹¹⁴. Consistem, pois, como se vê, em outros atos jurídicos, produzidos pela própria Administração ou por um particular, sem os quais um determinado ato administrativo não pode ser praticado.

No caso específico do lançamento tributário, os requisitos procedimentais seriam os atos *preparatórios* do lançamento tributário, praticados tanto pela própria Administração Tributária, como pelos particulares¹¹⁵.

Como exemplos de atos preparatórios do lançamento praticados pelos particulares, podem ser citados a declaração do sujeito passivo ou de terceiro no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por declaração (art. 147, CTN) bem como a apuração e o pagamento antecipado feito pelo contribuinte nos tributos lançados por homologação (art. 150, CTN).

¹¹³ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 96. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 272; HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 44-45.

¹¹⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 346.

¹¹⁵ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 45.

Os atos preparatórios do lançamento praticados pela Fazenda Pública (naquelas hipóteses em que o lançamento decorra de um anterior procedimento) constituem o *procedimento fiscalizatório*¹¹⁶.

O procedimento fiscalizatório em matéria tributária, quanto aos atos praticados, pode ser classificado em *simples* (quando independe do atendimento de formalidades, p.ex., consulta por telefone ao plantão fiscal da repartição fazendária) e *complexo* (quando demanda um esforço maior, residindo a complexidade justamente na seqüência de atos indispensáveis ao cumprimento do procedimento, p.ex., a notificação do sujeito passivo para apresentar documentos fiscais, a análise dos documentos apresentados etc.)¹¹⁷.

Relativamente ao local de sua realização, o procedimento fiscalizatório pode ser *interno* (quando as atividades de fiscalização são realizadas exclusivamente dentro das repartições fiscais), *externo* (quando as atividades são necessariamente realizadas fora do âmbito das repartições fazendárias, p.ex., inspeções em estabelecimentos empresariais) ou *misto* (quando compreende a realização de atos interligados que se realizam interna e externamente às repartições fiscais)¹¹⁸.

Tais atividades de fiscalização podem ser efetuadas por ação rotineira da autoridade fazendária ou por ação fiscal específica junto ao sujeito passivo¹¹⁹.

O início da ação fiscal produz como efeito a impossibilidade do contribuinte oferecer, a partir de então, denúncia espontânea da infração por ele cometida, consoante dispõe o art. 138, parágrafo único, do CTN.

¹¹⁶ Há quem prefira a denominação “ação fiscal”. Nesse sentido: GUIMARÃES, Marco Antônio Miranda. **Ação fiscal**: limites à fiscalização tributária; impugnação ao lançamento. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 165-166. A denominação “ação fiscal” é rejeitada por Luiz Felipe Silveira Difini, que prefere utilizar a expressão “atividade fiscalizatória” (**Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239).

¹¹⁷ FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites. Curitiba: Juruá, 2003, p. 75.

¹¹⁸ FRANÇA, Reginaldo de. Ob. cit. p. 76. Na terminologia adotada por Antonio da Silva Cabral, *ação fiscal indireta* é a realizada internamente, nas repartições fiscais, à vista das declarações, informações e quaisquer documentos apresentados pelo sujeito passivo, e *ação fiscal direta*, a realizada pelos auditores fiscais, externamente (**Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 191).

¹¹⁹ WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Processo fiscal federal anotado**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 1.

Quando os agentes incumbidos das atividades de fiscalização tributária constatarem, no decorrer do procedimento, que o fiscalizado deixou de cumprir obrigação tributária (principal ou acessória), têm o dever de ofício¹²⁰ de exigir não somente o cumprimento daquela obrigação, mas também de sancionar a infração ocorrida. As diversas Administrações Tributárias utilizam geralmente um mesmo instrumento material para ambas as exigências, instrumento este que usualmente recebe a denominação de “auto de infração”.

É importante frisar que o procedimento fiscalizatório não pode ser considerado integrante do lançamento, mas seu *pressuposto* – daí ser chamado de “procedimento preparatório”¹²¹ –, tendo em vista que antecede a elaboração deste último. Antes do último ato da série, não teremos lançamento algum, pois é aquele último ato que tem o condão de inserir no mundo jurídico o efeito que se pretende pelo lançamento¹²². Existem, com efeito, circunstâncias nas quais, embora ocorra todo o procedimento, resulta em nenhum lançamento¹²³.

Ademais, como salientado no primeiro Capítulo (item 1.3.1), tal procedimento sequer pode ser qualificado como essencial, necessário, tendo em vista que nem sempre o ato de lançamento será precedido do procedimento preparatório, como, p.ex., nos casos em que a

¹²⁰ O lançamento, afinal, é atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º, CTN) e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN).

¹²¹ O CTN respalda o emprego do termo “preparatório” para adjetivar o procedimento fiscalizatório em matéria tributária, ao estatuir que o início do prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário – que, em regra, é contado “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) – pode ser antecipado, de modo a ser considerada como tal a “data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento” (art. 173, parágrafo único – grifamos).

¹²² “Aparece, pois, no procedimento uma distinção fundamental entre *decisão final ou resolução* (...) e *atos procedimentais*, os quais adotam uma posição *instrumental* a respeito daquela” (grifamos) (ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Trad. de Arnaldo Setti. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p. 484).

¹²³ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte**. Campinas: Copola, 1995, p. 97-98.

autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados para a individualização da obrigação tributária independentemente de quaisquer outras providências¹²⁴.

Saliente-se, ainda, que o procedimento fiscalizatório (isto é, o procedimento administrativo que antecede o ato de lançamento), diferentemente do processo administrativo de revisão do lançamento, possui caráter *inquisitório*, o que significa que, nessa fase, não se admitem as garantias do contraditório e da ampla defesa. No entanto, mesmo nessa fase, não pode ser negado ao contribuinte o direito de acesso a todos os documentos e informações colhidas por ocasião da fiscalização, atendendo-se ao *princípio da cientificação*, segundo o qual a Administração Tributária deve agir com transparência, assegurando ao contribuinte a não surpresa na ação administrativa¹²⁵.

Com efeito, os poderes de investigação do Fisco não são ilimitados, encontrando barreiras no campo dos direitos e garantias individuais, dentre as quais destacam-se, por exemplo, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada (art. 5º, X, CF/1988) e da residência (art. 5º, XI, CF/1988)¹²⁶. A violação a qualquer dessas garantias constitucionais consistirá em vício do procedimento preparatório do lançamento (requisito procedimental do ato administrativo em questão) e, por conseguinte, o ato que daquele procedimento resultar.

2.5.4. Pressuposto lógico: causa

A *causa* é o vínculo de pertinência (correlação) lógica entre o motivo e o conteúdo do ato administrativo¹²⁷.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 284; MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 200.

¹²⁵ MARINS, James. Ob. cit. p. 231; VALERO, Luiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos dos contribuintes. In: TÔRRES, Heleno Taveira *et. al.* (coord.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 242.

¹²⁶ MARINS, James. Ob. cit. p. 178.

¹²⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 350.

A causa do ato administrativo de lançamento tributário é a relação de adequação entre o motivo do ato e seu conteúdo, sendo reconhecida, consoante leciona Cláudia Magalhães Guerra,

(...) mediante a observância da descrição deste motivo inserido no antecedente da norma jurídica (motivação), isto é, do fato jurídico tributário, e da relação jurídica tributária instalada, cujo liame deve corresponder ao disposto na regra matriz de incidência aplicável à espécie.¹²⁸

A apreciação da causa do ato administrativo, notadamente no caso do lançamento tributário, como adverte a autora citada, “é imprescindível no que diz respeito às questões relativas a erro de fato e de direito”¹²⁹.

A causa do ato administrativo de lançamento tributário não é declarada de plano, no próprio ato, como o são a motivação e o conteúdo (aspectos a partir dos quais se verifica a causa do lançamento), mas pressupõe um trabalho hermenêutico de construção e comprovação da relação de pertinência entre aqueles fatores (motivação/conteúdo)¹³⁰.

2.5.5. Pressuposto teleológico: finalidade

A *finalidade* é o resultado prático a ser alcançado mediante a prática do ato administrativo. No dizer de Marçal Justen Filho, é a consequência visada pelo ato administrativo¹³¹.

No caso específico do lançamento tributário, a sua finalidade é aquilo que se pretende com a exação tributária. Faz-se necessário, pois, para compreender a finalidade do ato administrativo de lançamento, analisar os fins da tributação.

¹²⁸ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 97.

¹²⁹ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 79.

¹³⁰ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 98.

¹³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 200.

Segundo clássica definição doutrinária, seriam *fiscais* os tributos que objetivam tão somente proporcionar recursos aos cofres do Estado (isto é, *da administração central*), para o cumprimento de suas finalidades e encargos. Fala-se em *fiscalidade* quando os objetivos que presidiram a instituição do tributo são simplesmente aqueles de abastecer os cofres públicos, para que o Estado possa realizar seus fins¹³². Os tributos fiscais também são conhecidos como *tributos neutros*, entendendo-se a neutralidade, nesse sentido, como um impedimento a que o tributo se preste a finalidades outras, diversas das puramente arrecadatórias.

Já os tributos *extrafiscais*, como o próprio nome está a indicar, são aqueles utilizados pelo Estado como instrumento para intervenção no domínio econômico ou social, disciplinando comportamentos com vistas à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia, sendo secundária a finalidade de simples arrecadação de recursos para o custeio dos encargos públicos¹³³.

Como se vê, o interesse que se manifesta com a extrafiscalidade é o da correção de situações sociais e econômicas anômalas, mediante a realização de outros valores (sociais, políticos ou econômicos) constitucionalmente assegurados, que prevalecem sobre finalidades meramente arrecadatórias de recursos monetários¹³⁴. É o caso, por exemplo, da majoração do Imposto de Importação (I.I.) pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º, CF/1988) com o fim de obstaculizar as operações de importação – que visa satisfazer diretamente o interesse público de proteção à indústria nacional¹³⁵ – ou da cobrança progressiva do IPTU com o fim de

¹³² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 214.

¹³³ Segundo Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos, as normas, denominadas tributárias, que não têm em vista a obtenção de receitas, mas sim a prossecução de fins extrafiscais são *normas materialmente não-tributárias* (ou *normas tributárias impropriamente ditas*), pertinentes antes ao Direito Econômico, da segurança social etc. (**Direito tributário**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 39-40).

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 153.

¹³⁵ COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributário**. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 9. É tão evidente o caráter extrafiscal do Imposto de Importação, que a referida exação (assim como o IPI, o I.E. e o IOF) escapa à aplicação dos postulados da anterioridade tributária (art. 150, § 1º, CF/1988) e da legalidade tributária (art. 153, § 1º, CF/1988), com o intuito de evitar que venha a perder parcela da flexibilidade que caracteriza um

desestimular a manutenção de propriedades urbanas não edificadas, subutilizadas ou não utilizadas (art. 182, § 4º, II, CF/1988) – que, a exemplo do ITR (art. 153, § 4º, I, CF/1988¹³⁶), visa satisfazer diretamente o interesse público de que a propriedade atenda a sua função social (art. 5º, XXIII, CF/1988).

Assim, enquanto os tributos com caráter fiscal são um instrumento indireto (ou de segundo grau) em relação aos fins do Estado (pois se apresentam apenas como meio de obtenção de receitas para cobrir os gastos públicos e estes, por sua vez, é que satisfazem às necessidades públicas), os tributos com caráter extrafiscal servem, eles próprios, para atingir a finalidade imediata do Estado, aparecendo, pois, como um instrumento direto (ou de primeiro grau) para a consecução dos fins públicos¹³⁷. Portanto, como bem observa Cláudia Magalhães Guerra, a finalidade do lançamento é, conforme o caso, “o abastecimento dos cofres públicos por força da cobrança do tributo ou, ainda, a intervenção no sistema econômico, social etc., quando há incidência de tributo de natureza predominantemente extrafiscal”¹³⁸.

É importante destacar que a finalidade do ato administrativo de lançamento tributário, assim como a causa, não é declarada explicitamente no próprio ato, mas é plenamente verificável a partir da indicação, no ato de lançamento, da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento de validade (“motivo legal”)¹³⁹.

imposto extrafiscal. Nesse sentido: FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 269.

¹³⁶ Inciso I acrescentado ao § 4º do art. 153 da CF/1988 pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. Ressalte-se, contudo, que relativamente ao ITR a CF/1988 não admitiu expressamente, como o fez com o IPTU, o emprego da progressividade.

¹³⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Trad. de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 6; VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 15.

¹³⁸ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 98.

¹³⁹ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 98.

2.5.6. Pressuposto formalístico: formalização

A *formalização* é a específica maneira pela qual o ato deve ser externado. Não se confunde com a forma, pois enquanto esta significa exteriorização, a formalização significa o modo específico desta exteriorização, ou seja, uma dada solenização requerida para o ato¹⁴⁰.

A forma é a exteriorização do ato, pouco importando a formalidade de que ele se reveste. Nesse sentido, procurando distinguir entre forma e formalização, exemplifica Regis Fernandes de Oliveira: “se a lei dispõe que determinado ato deverá ser praticado por meio de decreto e vem ele exteriorizado por meio de portaria, poderá ser anulado por vício de formalidade. Já a forma é qualquer exteriorização”¹⁴¹.

A maneira específica pela qual o ato de lançamento deve ser externado é determinada pela legislação de cada pessoa política tributante. Em se tratando, por exemplo, de lançamento de ofício em decorrência de conduta que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária (art. 149, VI, CTN), as diversas Administrações Tributárias utilizam geralmente como instrumento material do lançamento um documento que recebe a denominação de “auto de infração”.

2.6. Motivação do ato administrativo de lançamento tributário

A motivação do ato administrativo é a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que lhe dão embasamento¹⁴². Trata-se, pois, da exposição formal do seu pressuposto de fato,

¹⁴⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 337 e 351-352.

¹⁴¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato administrativo**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 62.

¹⁴² Tal definição decorre do disposto no *caput* do art. 50 da Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo federal.

ocorrido no mundo fenomênico (motivo do ato administrativo), e dos dispositivos legais aplicáveis (“motivo legal”)¹⁴³.

A motivação dos atos administrativos, nos casos em que é exigida, integra o conteúdo destes¹⁴⁴. No caso do lançamento tributário, por se tratar de ato administrativo vinculado (arts. 3º e 142, parágrafo único, CTN), a motivação é indispensável à validade do mesmo.

Enquanto o motivo é algo exterior e que antecede o ato administrativo de lançamento tributário, “a motivação, elemento interno, corresponde à descrição em linguagem jurídica do evento pelo sujeito competente, assim como a declaração de que houve a subsunção à hipótese da regra matriz de incidência tributária”¹⁴⁵.

Poderá, em determinado caso, inexistir correspondência perfeita entre a motivação do ato e o acontecimento ocorrido no mundo fenomênico, como, por exemplo, no caso em que um lançamento de ofício (autor de infração) declara a ocorrência de operação de circulação de mercadoria, quando, na verdade, se tratava de mera saída de bens para demonstração com posterior retorno ao local de origem. Tal ato seria passível de invalidação em razão de erro de fato¹⁴⁶.

De acordo com o disposto no § 1º do art. 50 da Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, a motivação deve ser explícita, clara e congruente¹⁴⁷.

¹⁴³ No dizer de Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, “motivar um ato obriga fixar, em primeira forma, os fatos de cuja consideração se parte e a incluir tais fatos no hipótese (*sic*) de uma norma jurídica; e, em segundo lugar, a raciocinar como tal norma jurídica impõe a resolução que se adota na parte dispositiva do ato” (**Curso de direito administrativo**. Trad. de Arnaldo Setti. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p. 488).

¹⁴⁴ No entender de Marçal Justen Filho, a “motivação relaciona-se a forma do ato administrativo” (**Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 199).

¹⁴⁵ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 96.

¹⁴⁶ GUERRA, Cláudia Magalhães. Ob. cit. p. 96-97.

¹⁴⁷ Congruente, segundo Marcello Caetano, significa que “os motivos devem aparecer como premissas donde se extraia logicamente a conclusão, que é a decisão. Se há contradição entre a fundamentação e a decisão, essa incongruência não pode deixar de influir na validade do acto” (**Princípios fundamentais do direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 124-125).

2.7. O sistema de invalidades do lançamento tributário

2.7.1. O lançamento como ato administrativo: aplicação àquele da teoria das nulidades deste último

Qualificando-se como ato administrativo, o lançamento tributário possui os mesmos elementos dos atos administrativos em geral e deve preencher, para sua existência e validade, os mesmos pressupostos exigidos dos demais atos administrativos. Assim, o lançamento existe quando atender os pressupostos de existência dos atos administrativos, anteriormente expostos. Será válido se atendidos, de igual forma, os pressupostos de validade¹⁴⁸.

Pela mesma razão – isto é, pelo fato de se apresentar como ato administrativo –, aplica-se ao lançamento tributário o mesmo sistema de invalidades aplicáveis aos atos administrativos como gênero.

2.7.2. Os vícios do lançamento pela falta de elemento ou pressuposto

Os vícios do ato administrativo (e, pois, do lançamento tributário, enquanto espécie daquele gênero) referentes ao sujeito (agente) reduzem-se a duas categorias, como destaca João Antunes dos Santos Neto: a) falta de *capacidade* (conforme disposto no Código Civil); e b) ausência de *competência* (incompetência) para a prática do ato¹⁴⁹.

Relativamente à competência para a prática do ato, será ilegal o ato administrativo de lançamento tributário praticado por quem não tem, segundo o ordenamento, atribuições para

¹⁴⁸ A eficácia do lançamento, por seu turno, somente surge quando o mesmo é notificado ao sujeito passivo, consoante dispõem o art. 145 e o art. 160, ambos do CTN. Nos lançamentos por homologação, como visto no primeiro Capítulo desta dissertação (item 1.4), não há notificação do Fisco ao sujeito passivo.

¹⁴⁹ SANTOS NETO, João Antunes dos. **Da anulação ex officio do ato administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 125.

tanto. Vício de competência existirá sempre que houver uso desconforme ou ausência de permissão legal pra a prática de determinado ato¹⁵⁰.

Distingue-se o *vício de competência* do *vício por ilicitude do objeto*: tem-se configurado o primeiro sempre que a pessoa administrativa ou seu agente praticar ato que, nos termos da lei, incumbia a outra pessoa administrativa ou a outro agente da mesma pessoa; tratar-se-á de ilicitude do objeto do ato se a atividade praticada era proibida indistintamente a todas as pessoas administrativas e seus agentes¹⁵¹.

Os vícios que atingem o objeto do ato administrativo vinculado, como é o caso do lançamento tributário (art. 142, parágrafo único, CTN), podem ser de duas espécies: a) quando o agente público elege objeto diverso do previsto na norma jurídica; b) quando o agente reduz o objeto ou acresce-lhe algo indevidamente.

O primeiro caso sempre acarretará a nulidade do ato praticado. No segundo caso, se se deu a redução do objeto, o ato não estará nulo, se puder ser corrigido de modo a atender plenamente ao determinado pela lei; se houver a ampliação do objeto, estará parcialmente nulo, no excesso de objeto, se se puder escoimá-lo¹⁵².

Relativamente à forma, o vício do ato administrativo consistirá na inobservância dos requisitos previstos em lei para a exteriorização do ato específico. Existe, a respeito, uma gradação quanto à essencialidade do elemento formal, devendo ser esta aferida em função do atendimento dos princípios constitucionais norteadores da Administração Pública e do respeito aos direitos dos administrados¹⁵³.

¹⁵⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 175.

¹⁵¹ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 141-142.

¹⁵² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 144-145.

¹⁵³ SILVA, Clarissa Sampaio. **Limites à invalidação dos atos administrativos**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 76.

O vício do ato administrativo relativo à finalidade ocorre quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto na norma legal¹⁵⁴. Nesse sentido é o disposto no art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 4.717, de 29.06.1965, que disciplina a ação popular.

Os vícios do ato administrativo referentes ao motivo são a inexistência e a falsidade do mesmo. A inexistência de motivo é causa de nulidade do ato administrativo, consoante dispõe o art. 2º, parágrafo único, alínea *d*, da Lei n. 4.717, de 29.06.1965. No entanto, não é apenas a inexistência de motivo que enseja a nulidade do ato administrativo, mas também a falsidade do motivo¹⁵⁵.

Quanto aos requisitos procedimentais, o vício do ato de lançamento consistirá na inobservância do procedimento administrativo que antecede o ato administrativo final (no caso dos lançamentos que sejam antecidos por tal procedimento), bem como a adoção de outro que não seja o adequado¹⁵⁶. Vícios no procedimento de fiscalização, por exemplo, podem fazer com que o ato final (lançamento) seja inválido.

2.7.3. Vícios formais e substanciais do lançamento tributário

As invalidades que atingem o lançamento tributário dividem-se em duas categorias: a) a dos vícios formais; e b) a dos vícios substanciais (ou materiais).

Os vícios formais que maculam o lançamento tributário, como o próprio nome está a indicar, são os que dizem respeito à sua forma. No dizer de Pedro Roberto Decomain, vício formal é aquele “que não diz com a substância da obrigação tributária, mas apenas com as atividades empreendidas pela Fazenda Pública para a sua verificação, e para cálculo do tributo”, abrangendo “desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao

¹⁵⁴ SANTOS NETO, João Antunes dos. Ob. cit. p. 131; SIMÕES, Mônica Martins Toscano. **O processo administrativo e a invalidação de atos viciados**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 149-150.

¹⁵⁵ SANTOS NETO, João Antunes dos. Ob. cit. p. 133.

¹⁵⁶ SILVA, Clárisa Sampaio. Ob. cit. p. 76.

sujeito passivo”¹⁵⁷. Seria o caso, por exemplo, de faltar no lançamento de ofício a data da efetivação do lançamento.

Constatada a existência de vícios formais no lançamento tributário, poderá a autoridade julgadora, conforme o caso, corrigir os defeitos constatados¹⁵⁸ ou anulá-lo e determinar a realização de novo lançamento, providência que deverá ser tomada em 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, CTN)¹⁵⁹.

Os vícios materiais, por seu turno, constituem os defeitos que atingem o lançamento em sua própria essência¹⁶⁰. Os vícios substanciais que maculam o lançamento tributário são os que dizem respeito ao seu conteúdo. Seria o caso, por exemplo, de ter sido aplicada penalidade diversa da que seria efetivamente aplicável ao caso em questão.

Segundo Walter Barbosa Corrêa, o vício material caracteriza-se “pela circunstância de resultar de defeito na manifestação da vontade do Poder Público”¹⁶¹.

Constatada a existência de vícios substanciais no lançamento tributário, a decretação da nulidade do lançamento não implica o início de novo prazo decadencial, devendo a administração considerar como inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN ou, em se tratando de tributos sujeitos à lançamento por homologação, a regra do § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal¹⁶².

¹⁵⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 648.

¹⁵⁸ Observando-se, nesse caso, as exigências indicadas no item 5.2, neste Capítulo.

¹⁵⁹ No entender de Pedro Roberto Decomain, o inciso II do art. 173 do CTN não encontra campo de aplicação, pois o lançamento nulo, ainda que em decorrência de vício formal, não pode produzir qualquer efeito: “Se o primeiro lançamento de nada valeu, é como se não tivesse existido, e se deve volver, nesse caso, à regra do próprio inciso I do artigo” (Ob. cit. p. 649). Também oferece crítica ao inciso II do art. 173 do CTN: OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 491.

¹⁶⁰ CORRÊA, Walter Barbosa. Lançamento tributário e ato administrativo nulo. **Revista de Direito Tributário**, n. 1, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jul.-set./1977, p. 38.

¹⁶¹ CORRÊA, Walter Barbosa. Ob. cit. p. 38.

¹⁶² DIAS, Manoel Antonio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira *et. al.* (coord.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 346.

Tendo sido analisados, em linhas gerais, os vícios que podem macular o ato administrativo de lançamento tributário, passa-se no capítulo seguinte a discorrer sobre os modos de proceder à revisão do lançamento irregular.

CAPÍTULO III – A REVISÃO DO LANÇAMENTO NA SISTEMÁTICA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sumário: 3.1. A alterabilidade do lançamento tributário segundo o Código Tributário Nacional 3.2. Questão terminológica: alteração ou revisão do lançamento? 3.3. Hipóteses de revisão do lançamento tributário 3.3.1. Revisão do lançamento em virtude de impugnação administrativa do sujeito passivo 3.3.2. Revisão do lançamento em virtude de impugnação judicial do sujeito passivo 3.3.3. Revisão do lançamento em virtude de recurso de ofício 3.3.4. Revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa 3.4. O conteúdo da revisão do lançamento tributário: anulação ou revogação? 3.5. Natureza da atividade de revisão do lançamento: ato ou procedimento?

3.1. A alterabilidade do lançamento tributário segundo o Código Tributário Nacional

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, como bem observa Zuudi Sahakihara, “não se pode esquecer que, por outro lado, a legalidade que preside todo o direito tributário impõe certos temperamentos a esse ideal”¹⁶³.

Assim, visando a estabelecer o equilíbrio entre a necessidade de preservar a estabilidade das relações jurídicas e a legalidade da atuação estatal, o próprio CTN, em seu art. 145, esclarece que o lançamento notificado ao sujeito passivo pode ser alterado nas situações que estabelece. O dispositivo citado assim encontra-se redigido:

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 art. 149. (grifamos)

¹⁶³ SAHAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), *et. al. Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 570-571.

O art. 149 do CTN, mencionado no inciso III do dispositivo legal transcrito, regula, como visto no Capítulo I da presente dissertação (item 1.4), o chamado “lançamento de ofício”, assim estando redigido:

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 da 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 de 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 essencial.

Parágrafo único. (...) (grifamos)

O CTN, como se vê, emprega o termo “alteração” do lançamento para abranger as diversas modalidades de reapreciação daquele ato, tanto de iniciativa dos sujeitos passivos (art. 145, I) quanto da Administração Tributária (art. 145, II e III), ao passo que a expressão “revisão” do lançamento é empregada pelo mesmo diploma legal para designar a modalidade de alteração daquele ato por iniciativa de ofício da autoridade administrativa (art. 149).

3.2. Questão terminológica: alteração ou revisão do lançamento?

Diante do quadro normativo exposto, afigura-se-nos correta a opção terminológica adotada por Alberto Xavier, que recomenda o emprego de um conceito amplo de revisão, “mais rigoroso que o de alteração, pois o ato secundário pode traduzir-se tanto na alternativa

de ‘alteração’, caso se repete incorreto o ato primário, quanto na de ‘confirmação’, no caso oposto”¹⁶⁴.

Apesar da pertinência da lição doutrinária mencionada – da qual, repita-se, somos partidários –, cabe ressaltar não ter havido erro ou impropriedade no emprego do termo “alteração” no contexto do art. 149 do CTN. Com efeito, o dispositivo legal em tela não afirmou que os lançamentos, nas hipóteses legais nele descritas, *serão* alterados, mas que *poderão* ser alterados.

Assim, pelo exposto, a expressão “revisão” será empregada no decorrer da presente dissertação para designar tanto a revisão de ofício, de iniciativa da autoridade administrativa (art. 145, III c/c art. 149, ambos do CTN), quanto a revisão motivada por impugnação dos sujeitos passivos (art. 145, I, CTN), bem como a revisão por recurso de ofício (art. 145, II, CTN).

3.3. Hipóteses de revisão do lançamento tributário

3.3.1. A disciplina do tema no CTN

Como se viu, a regra da imutabilidade do lançamento tributário não é absoluta, porquanto admite o CTN a possibilidade de revisão do referido ato administrativo nas hipóteses descritas no art. 145. A revisão do lançamento que tenha sido regularmente notificado ao sujeito passivo depende do enquadramento em uma das situações listadas no dispositivo legal anteriormente referido, que deve ser entendido como taxativo¹⁶⁵.

¹⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 252. Ato tributário *secundário* ou *de segundo grau*, na terminologia do autor citado, são os que têm por fim a alteração do lançamento, em contraposição àqueles que abrangem o próprio lançamento e os atos que o antecedem, que corresponderiam aos atos *primários* ou *de primeiro grau* (Ob. cit. p. 117-118).

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 509; SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento

Pelo dispositivo em questão depreende-se que, enquanto o lançamento não for notificado ao sujeito passivo, poderá a Fazenda proceder às alterações que julgar necessárias, sem necessidade de registros especiais em processo regular, pois até então estará agindo internamente, no seio da Administração¹⁶⁶.

Todavia, depois de notificado o sujeito passivo do lançamento, este só poderá ser alterado por iniciativa do próprio sujeito passivo ou por providências partidas dos órgãos da Administração Pública, consoante dispõe o art. 145 do CTN.

A iniciativa modificadora do lançamento, partida do sujeito passivo, é representada por sua impugnação ao lançamento (art. 145, I, CTN), ao passo que as providências dos órgãos fazendários no sentido de rever o lançamento notificado se traduzem, pela ordem natural, em: iniciativa de ofício da autoridade administrativa ou recurso de ofício (art. 145, III e II, CTN). Vejamos, separadamente, cada uma delas, nos itens seguintes.

3.3.2. Revisão do lançamento em virtude de impugnação administrativa do sujeito passivo

A eficácia do lançamento tributário – com exceção daquele que se dá por homologação (art. 150, CTN) – somente surge quando o mesmo é notificado ao sujeito passivo, consoante dispõem o art. 145 e o art. 160, ambos do CTN.

tributário. **Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará**. v. 5. Fortaleza: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, 2001, p. 30. No entender de Luiz Felipe Silveira Difini, a enumeração do art. 149 do CTN (referido no inciso III do art. 145 do mesmo diploma) é taxativa, mas o inciso I “permite ao legislador ordinário (não ao intérprete, porém) criar quaisquer outras hipóteses de revisão do lançamento” (**Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 246). Entendemos ter incorrido em equívoco o autor citado, porquanto o inciso I do art. 149 do CTN não se refere não se refere aos casos em que se admite a revisão de ofício do lançamento, mas sim aos casos em que o lançamento é *originariamente efetuado de ofício* (ver item 3.3.5, neste Capítulo).

¹⁶⁶ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 143; PEDRA, Glacy F. **Você conhece direito tributário?** Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1979, p. 67.

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 responsável pelo lançamento¹⁶⁷.

Este prazo costuma coincidir com o de recolhimento do tributo, que, salvo determinação em contrário da legislação, é de 30 (trinta) dias contados da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (art. 160, *caput*, CTN).

A apresentação de defesa (bem como de recurso) no âmbito administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário em debate, consoante dispõe o inciso III do art. 151 do CTN, assim redigido:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III – as *reclamações* e os *recursos*, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...) (grifamos)

Comparando a redação do dispositivo transcrito com o disposto no inciso I do art. 145 do CTN, percebe-se que o legislador não prezou a uniformidade terminológica, porquanto neste refere-se à “impugnação”, ao passo que naquele utiliza o termo “reclamação” para designar a defesa do sujeito passivo. De qualquer modo, qualquer que seja a denominação utilizada, são todos meios aptos para o sujeito passivo provocar o reexame administrativo do lançamento tributário¹⁶⁸.

A suspensão do crédito tributário durante a tramitação do processo administrativo tributário, tal como preconizada pelo CTN, decorre da circunstância de que, na pendência de defesa ou recurso apresentados pelo sujeito passivo, o crédito não é revestido de definitividade, característica esta exigida para a propositura de ação de execução fiscal,

¹⁶⁷ Cada ente político é livre para formular suas próprias regras de processo administrativo tributário, sendo livre, pois, para estabelecer o prazo para apresentação de defesas administrativas contra lançamentos tributários.

¹⁶⁸ Nesse sentido: PORCHAT, Décio. **Suspensão do crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 160.

somente a alcançando com a edição de decisão que não possa ser reformada na órbita administrativa¹⁶⁹.

Em verdade, como bem observa Maria Leonor Leite Vieira, a defesa do contribuinte na esfera administrativa não suspende o crédito tributário, mas tão-somente a possibilidade de ser ele exigido: o crédito, a rigor, permanece intocável, ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento¹⁷⁰.

A falta de manifestação do sujeito passivo não implica necessariamente definitividade do lançamento, pois ele poderá ser alterado em decorrência de recurso de ofício ou com base em alguma das hipóteses do art. 149 do CTN¹⁷¹.

3.3.3. Revisão do lançamento em virtude de impugnação judicial do sujeito passivo

Depois de notificado, o sujeito passivo terá atuação livre na tentativa de modificar o entendimento fiscal, mediante petição endereçada a órgão administrativo (repartição fazendária responsável pelo lançamento) ou judicial (Poder Judiciário). Pode o contribuinte optar por qualquer das referidas instâncias, devendo ser ressaltado, no entanto, que, a opção imediata pela via judicial importa em renúncia ao poder de se defender na esfera administrativa e desistência do recurso administrativo acaso interposto¹⁷². A recíproca,

¹⁶⁹ VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 57. Se a decisão administrativa definitiva, assim entendida aquela que não possa ser reformada na órbita da Administração, for favorável ao contribuinte e desde que nela seja proclamada a improcedência da exação fiscal, tem-se, no dizer do CTN, a extinção do crédito tributário (art. 150, IX). Nesse caso, como bem observa Paulo de Barros Carvalho, a decisão administrativa não extingue, *per si*, o crédito tributário, porque não havia crédito para ser extinto, sendo impossível suprimir-se aquilo que não existe (**Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 323-324).

¹⁷⁰ VIEIRA, Maria Leonor Leite. Ob. cit. p. 39. No entender de Décio Porchat, a interposição de recurso administrativo “é causa de suspensão da obrigação tributária e não causa da suspensão da exigibilidade do crédito tributário” (grifamos) (**Suspensão do crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 168).

¹⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas fiscais – I: procedimento administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 37.

¹⁷² MARTINEZ, Antonio Lopo. Processo administrativo fiscal: função, natureza e objeto. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). **Processo administrativo tributário e previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 136-137. Nesse sentido é o disposto no parágrafo único do art. 38 da Lei n. 6.830, de 22.09.1980 (Lei de

contudo, não é verdadeira: optando o contribuinte pela apresentação de defesa administrativa, sendo esta julgada improcedente, poderá socorrer-se do Poder Judiciário, face à garantia constitucional do livre acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CF/1988)¹⁷³.

É importante ressaltar, contudo, que a propositura pelo contribuinte de ações judiciais, diferentemente do que se dá com sua defesa administrativa, não tem o condão de, por si só, determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário regularmente constituído, tendo em vista que tal efeito só foi atribuído pelo legislador às reclamações (impugnações) e aos recursos “nos termos das leis reguladoras do *processo tributário administrativo*” (grifamos) (art. 151, III, CTN). No âmbito do processo judicial, a suspensão do crédito tributário dependerá, conforme o caso, da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada (art. 151, IV e V, CTN) ou do depósito do seu montante integral (art. 151, II, CTN)¹⁷⁴.

Sendo certo que o Texto Constitucional em vigor permite ao sujeito passivo de obrigação tributária o acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/1988), formula-se, então, o seguinte questionamento: o inciso I do art. 145 do CTN, ao estatuir que a impugnação do sujeito passivo possibilita a alteração do lançamento tributário regularmente notificado, teria aplicação às impugnações formuladas pelo contribuinte junto ao Poder Judiciário? Formulando a mesma questão em outras palavras: apenas as autoridades julgadoras do processo administrativo tributário possuem a prerrogativa de rever o lançamento, ou tal poder foi também conferido às autoridades judiciárias?

Entendemos que o princípio do acesso à justiça, também conhecido como princípio da *inafastabilidade do controle jurisdicional* (ou, ainda, da *universalidade da jurisdição*), confere indubitavelmente ao Poder Judiciário a capacidade de rever lançamentos tributários,

Execuções Fiscais). No mesmo sentido é norma constante do *caput* do art. 62 do Decreto n. 70.235, de 06.03.1972 (que disciplina o processo administrativo tributário federal), que, com a redação dada pela Medida Provisória n. 232, de 30.12.2004, assim dispõe: “A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas”.

¹⁷³ CF/1988, art. 5º, XXXV: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁷⁴ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et. al.* **Da especialização da justiça tributária**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974, p. 71.

tendo em vista que, por força daquele comando constitucional, *nenhuma* lesão ou ameaça a direito poderá ser subtraída de sua apreciação.

Ora, se de um lançamento decorrer lesão ou ameaça a direito de determinado contribuinte, é evidente que estará este legitimado constitucionalmente a socorrer-se das autoridades judiciárias para a solução de seu problema. Seria o caso, por exemplo, de um contribuinte surpreendido com a exigência de tributo sem embasamento legal (art. 150, I, CF/1988) ou com efeito confiscatório (art. 150, IV, CF/1988). Também ensejaria o controle judicial o lançamento de tributo no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei que o instituiu (art. 150, III, b, 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 Código Tributário Nacional, a atividade de constituição do crédito tributário – ou seja, a atividade de lançamento tributário – é *privativa* da Administração Pública (art. 142, *caput*, CTN), característica esta que é destacada em inúmeros outros dispositivos do mesmo diploma legal¹⁷⁵.

Ressalte-se que o mesmo documento formal poderá conter mais de um ato impositivo: o referente ao *tributo* e o referente à *penalidade pecuniária*. Nesse caso, leciona Napoleão Nunes Maia Filho, “*evidentemente sem abalancar-se o Juiz ao refazimento do ato administrativo*, a sua atividade terá a possibilidade de incidir sobre cada *parte* do ato” (grifos no original)¹⁷⁶.

¹⁷⁵ É o caso, por exemplo, do art. 3º do CTN, que diz ser o tributo uma prestação “cobrada mediante *atividade administrativa* plenamente vinculada” (grifamos). Também pode ser citado o parágrafo único do art. 142 do CTN, que qualifica o lançamento como “*atividade administrativa* (...) vinculada e obrigatória” (grifamos).

¹⁷⁶ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 43, São Paulo: Dialética, julho/1999, p. 58.

Assim, poderá um juiz, por exemplo, no exercício do controle difuso (por via de exceção) de constitucionalidade de lei ou ato normativo¹⁷⁷, 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 hipótese¹⁷⁸.

Noutro exemplo, pode a autoridade judiciária excluir de um determinado lançamento (auto de infração) multa que considere desproporcional à infração que visa punir, mas não poderá, afastando a referida penalidade, aplicar aquela que entenda ser a correta, porquanto tal atitude implicaria subtração de competência que, segundo a legislação em vigor, pertence a outro Poder do Estado (no caso, ao Poder Executivo). Caberá à Administração, nos casos descritos, proceder à elaboração de novo lançamento (auto de infração) para exigir a multa que se apresente adequada à hipótese.

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”¹⁷⁹.

Admitir-se que o juiz faça o lançamento tributário levaria à conclusão de que a Fazenda Pública poderia promover a execução da sentença, que constituiria o seu título

¹⁷⁷ O controle difuso de constitucionalidade (também conhecido como controle *incidental*, por *via de defesa* ou *exceção*, ou, ainda, controle *concreto*) é o que se dá quando diversos órgãos e instâncias do Poder Judiciário têm competência para exercê-lo dentro de um processo judicial, em que a parte argüi incidentalmente, por meio de exceção (defesa), a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo. No controle difuso, a alegação da inconstitucionalidade não é a demanda principal (ou seja, não surge como matéria de mérito), constituindo mera questão prejudicial. Ressalte-se que a declaração incidental de inconstitucionalidade pode ser feita pelo juiz, *ex officio*, o que tornaria incabível a locução “por via de exceção” para designar o controle difuso de constitucionalidade.

¹⁷⁸ Não poderá, igualmente, a autoridade judiciária estabelecer (fixar) a alíquota que entenda ser cabível, porquanto tal atitude implicaria usurpação de função do Poder Legislativo (art. 97, II e IV, CTN) ou, conforme o caso, do Poder Executivo (art. 153, § 1º e 177, § 4º, I, b, CF/1988).

¹⁷⁹ COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributário**. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 381.

executivo, para haver do autor o tributo correspondente, hipótese que se afigura “esdrúxula” no dizer de Hugo de Brito Machado¹⁸⁰.

Se o Juiz proceder à alteração do lançamento tributário, como observa Napoleão Nunes Maia Filho, “é possível que o vício que motivou a ação tenha sido eliminado, mas ter-se-á a emersão de outro defeito, qual seja a incompetência do agente”¹⁸¹.

3.3.4. Revisão do lançamento em virtude de 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. Nestes casos, para dividir responsabilidades pela decisão contrária aos interesses da Fazenda, a própria lei impõe que o julgador da primeira instância se dirija a órgão judicante superior, buscando nele manifestação sobre se a sua decisão deve ser mantida ou reformada¹⁸².

Assim, se o órgão de hierarquia superior der provimento ao recurso, 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. Por esta razão, entende Zuudi Sahakihara que o recurso de ofício “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

¹⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e sentença judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64, São Paulo: Dialética, janeiro/2001, p. 94.

¹⁸¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Ob. cit. p. 59. No mesmo sentido, entendendo ser vedado ao Judiciário alterar o lançamento, por lhe faltar competência: KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 74-75.

¹⁸² FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 145. Apesar das legislações tributárias consagrarem a denominação “recurso de ofício”, tal terminologia não se afigura correta. É que, como observa Nelson Nery Júnior, ao analisar o “recurso de ofício” no processo judicial civil (art. 475 do Código de Processo Civil), o recurso tem como elemento volitivo a “insatisfação com a decisão”, geradora da “vontade em recorrer”, e a autoridade julgadora “não manifesta ‘vontade em recorrer’ ao determinar a subida dos autos à superior instância para o reexame necessário” (**Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 149-150).

CTN”. E concluir o citado autor: “É a decisão que é modificada ou mantida, e não o lançamento”¹⁸³.

Para que analisemos a procedência, ou não, da conclusão a que chegou o autor citado – de que o recurso de ofício não enseja a revisão do lançamento, por não dizer respeito a este ato, mas à decisão recorrida –, faz-se necessário definir primeiramente se o ordenamento jurídico brasileiro admite a *reformatio in pejus*, assim entendido o agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento¹⁸⁴.

Com efeito, se admitirmos o agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância¹⁸⁵, chegaremos à conclusão de que o recurso de ofício enseja a revisão do lançamento, já que o órgão de segunda instância poderá, dando provimento ao recurso, alterar para mais os valores indicados no lançamento tributário.

Observe-se que o recurso de ofício verifica-se depois de instaurada a discussão sobre a validade do lançamento, o que pressupõe a movimentação inicial do sujeito passivo no sentido da sua impugnação (art. 145, I, CTN). Conclui-se, pelo exposto, que o recurso de ofício não deve ser visto como procedimento autônomo em relação à impugnação do sujeito passivo, *mas como parte integrante dela*¹⁸⁶.

Cabe, ainda, a respeito do tema a seguinte indagação: o recurso voluntário, de iniciativa do contribuinte, também enseja, como o recurso de ofício, a revisão do lançamento tributário?

¹⁸³ SAHAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), *et. al. Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 572.

¹⁸⁴ Apesar de considerarmos o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância configura verdadeira *reformatio in pejus*, utilizaremos tal expressão na presente dissertação para designar tão somente a hipótese de agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, tal como o faz a maioria da doutrina.

¹⁸⁵ O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância, ainda que admitido, não enseja a interposição de recurso de ofício, mas apenas de recurso voluntário de iniciativa do sujeito passivo. A possibilidade, ou não, do agravamento do lançamento na decisão de primeira instância no âmbito do processo administrativo tributário será analisada no último Capítulo da presente dissertação.

¹⁸⁶ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário**: constituição e exigências administrativas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 282.

O recurso voluntário é o interposto pelo sujeito passivo em face de decisão de primeira instância que entender improcedente, no todo ou em parte, sua impugnação ao lançamento.

Disso resultará uma das seguintes hipóteses: a) se o órgão de hierarquia superior der provimento ao recurso voluntário, reformará a decisão de primeira instância, total ou parcialmente, e o lançamento julgado procedente pela decisão de primeiro grau será cancelado; b) se o órgão de hierarquia superior negar provimento ao recurso voluntário, confirmará a decisão de primeira instância, e o lançamento julgado procedente pela decisão de primeiro grau será encaminhado para inscrição do débito na dívida ativa da Fazenda Pública.

Poder-se-ia, sustentar, tal como suscitado relativamente ao recurso de ofício, que o recurso voluntário não enseja a revisão do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o julgou procedente: assim, a decisão de primeiro grau é que seria modificada ou mantida, e não o lançamento.

Para responder a questão formulada, faz-se necessário definir primeiramente se o ordenamento jurídico brasileiro admite a *reformatio in pejus*, em sede de recurso voluntário, de iniciativa do contribuinte.

Com efeito, se admitirmos o agravamento do lançamento na decisão de segunda instância, proferida esta em decorrência da interposição de recurso voluntário, chegaremos à conclusão de que esta modalidade de recurso enseja a revisão do lançamento, já que o órgão de segunda instância poderá, dando provimento ao recurso, alterar para mais os valores indicados no lançamento tributário¹⁸⁷.

¹⁸⁷ 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 possibilidade, ou não, da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário, tanto em decorrência de recurso de ofício quanto de recurso voluntário, será discutida no último Capítulo da presente dissertação, momento em que, por conseguinte, também será definido se tais recursos ensejam, de fato, a revisão do lançamento tributário.

3.3.5. Revisão do lançamento por 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, anteriormente transcrito.

Apesar do art. 145 referir-se ao art. 149 como um todo, isto é, genericamente, entendemos que mais correto seria se a menção fosse feita tão-somente aos incisos II a IX do último artigo.

Isto porque, como visto anteriormente (Capítulo I, item 1.4), a leitura do art. 149 do CTN revela que ele abrange duas situações jurídicas distintas: a) hipóteses em que o lançamento pode ser *efetuado* originariamente de ofício (art. 149, I); b) casos em que o lançamento, uma vez praticado, pode ser revisto pela Administração (art. 149, II a IX, CTN), praticado no que Alberto Xavier chama de “reexercício do poder administrativo de lançar”¹⁸⁸.

O autor citado explica essa dualidade de situações – que resulta claramente da expressão “o lançamento é efetuado e revisto de ofício nos seguintes casos”, empregada no *caput* do art. 149 do CTN:

¹⁸⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

Nos casos em que o lançamento é *efetuado de ofício* não houve a prática anterior de nenhum ato de primeiro grau, de modo que ele corresponde à primeira definição da situação jurídica tributária pela autoridade administrativa; ao invés, nos casos em que o lançamento é *revisto de ofício* já ocorreu previamente a prática de um ato de primeiro grau, que será objeto de apreciação por ato de segundo grau, por iniciativa da Administração. (grifos no original)¹⁸⁹

Ora, se o inciso I do art. 149 do CTN não se refere aos casos em que se admite a revisão do lançamento, mas sim aos casos em que o lançamento é originariamente efetuado de ofício, conclui-se que o inciso III do art. 145 do CTN não se refere àquele dispositivo, mas tão-somente aos demais incisos do mesmo artigo. Também quanto a estes, Alberto Xavier explicita outra dualidade de situações jurídicas:

(...) se bem se reparar, dos diversos incisos do artigo 149 apenas os incisos VIII e IX se referem a um *lançamento anterior*, determinando a revisão de ofício ‘quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do *lançamento anterior*’ e ‘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 essencial’.
Em todos os demais incisos do artigo 149 não se pressupõe um *lançamento anterior*, mas uma *declaração* do contribuinte, defeituosa ou omissa. Fala-se, nestes casos, por vezes, de uma *revisão da declaração*, que é fenômeno totalmente distinto da revisão do lançamento (...). (grifamos)¹⁹⁰

De fato, como bem observa o autor citado, com exceção dos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, os demais incisos do dispositivo em questão não se referem à revisão de um lançamento anterior.

Discordamos, no entanto, do referido doutrinador, pois não entendemos que as demais hipóteses (no caso, as dos incisos II a VII) do art. 149 possam ser genericamente rotuladas de “revisão da declaração”, tendo em vista que tal expressão remete inexoravelmente à figura do lançamento por declaração (art. 147, CTN), ao passo que apenas os incisos II a IV do art. 149 referem-se textualmente a uma declaração, nas seguintes hipóteses: a) não prestada pelo

¹⁸⁹ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 253. Lembre-se que, na terminologia adotada pelo autor referido, atos *de primeiro grau* (ou *primários*) são os que abrangem o próprio lançamento e os atos que o antecedem, em contraposição àqueles que têm por fim a revisão do lançamento, que corresponderiam aos atos *de segundo grau* (ou *secundários*) (Ob. cit. p. 117-118).

¹⁹⁰ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 253-254.

sujeito passivo (art. 149, II); b) prestada pelo sujeito passivo fora do prazo definido na legislação tributária (art. 149, II); c) prestada pelo sujeito passivo sem atender à forma exigida pela legislação tributária (art. 149, II); d) prestada com falsidade erro ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória (art. 149, IV); e) prestada pelo sujeito passivo que, no entanto, deixa de atender a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recusa-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade (art. 149, III).

Aliás, mesmo quanto às hipóteses anteriormente referidas (as dos incisos II a IV do CTN), nem todas podem ser genericamente qualificadas como sendo de “revisão da declaração”, tendo em vista que a norma constante do inciso II do art. 149 abrange o caso da declaração *que não tenha sido prestada*, por quem de direito, hipótese que não pode ser catalogada como “revisão da declaração” já que *não possível rever o que simplesmente não existe*.

Já as hipóteses descritas nos incisos V a VII do art. 149 do CTN não se referem à declaração do sujeito passivo, mas às seguintes situações: a) quando se comprove que o sujeito passivo não efetuou o pagamento antecipado de tributo lançado por homologação (art. 149, V c/c art. 150); b) quando se comprove que o sujeito passivo de tributo lançado por homologação efetuou o recolhimento antecipado com inexatidão (art. 149, V c/c art. 150); c) quando se comprove conduta do sujeito passivo ou de terceiro que enseja a aplicação de penalidade pecuniária (art. 149, VI); d) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII).

Como se vê, a situação descrita no inciso V do art. 149 do CTN refere-se aos tributos lançados por homologação. Neste caso, contudo não há que se falar em “revisão da declaração”, pois o dever imposto ao contribuinte, no caso, não é de prestar informações à autoridade administrativa, mas o de, sem prévio exame desta, efetuar o pagamento

antecipado. Também não se cogita de “revisão do lançamento”, já que este, no caso em tela, somente se considera efetuado no momento em a autoridade administrativa “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (art. 150, *caput*, CTN)¹⁹¹. Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente poder-se-á utilizar a expressão “revisão do lançamento” na hipótese do pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo já ter sido homologado expressamente pela autoridade administrativa¹⁹².

Já as situações narradas nos incisos VI e VII do art. 149 podem se materializar nos casos de tributos sujeitos a qualquer modalidade de lançamento, inclusive naqueles casos em que o lançamento é originariamente de ofício (art. 149, I, CTN).

Em qualquer dos casos descritos nos incisos II a IX do art. 149 do CTN, a Fazenda Pública atuará de ofício¹⁹³, devendo fundamentar o ato de revisão, indicando as razões de fato e de direito em que se baseia o referido ato, consoante expõe Alberto Xavier:

Assim, não será válido lançamento de ofício que não demonstre que a declaração ou esclarecimento não foram prestados ou foram recusados, ou que ocorreu falsidade, erro ou omissão nos elementos declarados. Como também não será válida revisão de lançamento que não demonstre a existência de fraude, vício de forma ou erro de fato.¹⁹⁴

¹⁹¹ Se a lei não fixar o prazo da Fazenda Pública para proceder à homologação da atividade do sujeito passivo, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Transcorrido *in albis* esse prazo, dá-se a homologação tácita, com o que se considera extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º c/c art. 156, VII, ambos do CTN).

¹⁹² Se pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo tiver sido homologado *tacitamente* pela autoridade administrativa (art. 150, § 4º, CTN), não caberá revisão do lançamento por força do disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN.

¹⁹³ Não se trata de faculdade, tendo em vista que a atividade administrativa de lançamento caracteriza-se com vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (arts. 3º e 142, parágrafo único, ambos do CTN).

¹⁹⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 254. No mesmo sentido: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 76.

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:

Art. 149. (...)

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

O disposto na norma legal transcrita requer três breves considerações. Saliente-se, inicialmente, a imperfeição da redação do dispositivo em questão, porquanto a revisão do lançamento não somente deve “iniciar-se”, mas também “concluir-se” dentro do prazo assinalado por lei para o exercício do poder de lançar¹⁹⁵.

Não se afirma, é bom ressaltar, ser incorreta a norma do parágrafo único do art. 149 do CTN: de fato, como estatui o dispositivo em questão, não se pode iniciar a revisão do lançamento se já extinto o direito da Fazenda Pública. No entanto, tal redação apresenta-se falha na medida que enseja a interpretação – equivocada, diga-se de passagem – que leve à conclusão de ser possível concluir a revisão do lançamento quando já extinto o direito do fisco.

A segunda observação a respeito do parágrafo único do art. 149 do CTN é que o referido dispositivo, apesar de sua redação genérica, não se aplica a todas as formas extintivas do crédito tributário, como tais consideradas as descritas no art. 156 do CTN, a saber: a) pagamento (arts. 157 a 163, CTN); b) a compensação (art. 170, CTN); c) transação (art. 171, CTN); d) remissão (art. 172, CTN); e) prescrição (art. 174, CTN) e decadência (art. 173, CTN); f) conversão do depósito em renda; g) pagamento antecipado e sua homologação pela autoridade administrativa, nos casos dos tributos sujeitos a tal modalidade de lançamento (art. 150, §§ 1º e 4º, CTN); h) consignação em pagamento (art. 164, § 2º, CTN); i) decisão

¹⁹⁵ XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 262.

administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa; j) a decisão judicial passada em julgado; l) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei¹⁹⁶.

Entendemos que o parágrafo único do art. 149 é, a princípio, aplicável tão-somente às causas extintivas do crédito tributário *que digam respeito aos limites temporais à constituição deste*, como a *decadência* (art. 173, CTN)¹⁹⁷ e a *homologação* tácita (art. 150, § 4º, CTN)¹⁹⁸.

Assim, por exemplo, apesar do pagamento ser causa extintiva do crédito tributário (art. 156, I, CTN), na hipótese de um contribuinte ser notificado para pagar um débito em valor inferior ao efetivamente devido, em razão de falta funcional da autoridade que efetuou o lançamento, poderá a Fazenda Pública rever de ofício o lançamento anteriormente efetuado (art. 149, IX, CTN), desde que ainda não tenha decorrido o prazo decadencial a que se refere o art. 173 do CTN. Do contrário, isto é, tendo transcorrido o referido prazo legal, não mais disporá a Fazenda Pública da prerrogativa de proceder à revisão do lançamento, em face ao que dispõe o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Noutro exemplo, se o contribuinte de um tributo sujeito ao lançamento por homologação procedeu ao recolhimento antecipado de valor inferior ao débito por ele apurado, tendo a autoridade administrativa homologado expressamente a atividade exercida pelo sujeito passivo (art. 150, CTN), poderá a Fazenda Pública, constatando a inexatidão,

¹⁹⁶ Causa extintiva acrescentada pela Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001.

¹⁹⁷ Segundo o CTN, a decadência é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V). A rigor, no entanto, isto ela não pode ser, já que a decadência, no Direito Tributário, consiste na perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário por decurso de prazo (art. 173, CTN), e não se pode extinguir o que não existe. A decadência é impeditiva do lançamento tributário e, pois, do nascimento do crédito tributário, que antes dela era apenas potencial, latente, e depois dela fica impossibilitado de surgir.

¹⁹⁸ Este parece ser o entendimento dos seguintes autores, que, ao comentarem o parágrafo único do art. 149 do CTN, somente fazem referência à decadência (art. 173, CTN) e, quando muito, também à homologação tácita (art. 150, § 4º, CTN): XAVIER, Alberto. Ob. cit. p. 262; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 281; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 340; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 518. Este último autor, contudo, faz referência também ao art. 174 do CTN, que disciplina a prescrição do direito de ação da Fazenda Pública. Em sentido contrário parece ser o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, que, ao comentar o parágrafo único do art. 149 do CTN, leciona não poder “ser efetuada cobrança do tributo nos casos previstos no art. 156 do CTN” (grifamos) (**Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 208).

rever de ofício o lançamento anteriormente efetuado (art. 149, V, CTN), desde que ainda não tenha decorrido o prazo de homologação tácita a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN. Se, ao contrário, já havia transcorrido o referido prazo legal quando fora constada a inexatidão do pagamento antecipado feito pelo contribuinte, não mais disporá a Fazenda Pública da prerrogativa de proceder à revisão do lançamento¹⁹⁹, em face ao que dispõe o parágrafo único do art. 149 do CTN.

É importante ressaltar que o “direito da Fazenda Pública” a que se refere o parágrafo único do art. 149 do CTN é o direito de *constituir o crédito tributário* (art. 173, CTN) e não o direito de *proceder à cobrança* (art. 174, CTN)²⁰⁰, devendo ser destacado que se o contribuinte for notificado de qualquer medida preparatória do lançamento antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN), aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN, que restringe ainda mais a aptidão da autoridade administrativa ao fazer iniciar a contagem do prazo a partir da data da primeira das medidas preparatórias²⁰¹.

O parágrafo único do art. 149 do CTN, segundo o interpretamos, também incide sobre as causas extintivas do crédito tributário que decorram de decisão judicial, como, por exemplo, a consignação em pagamento, que, a teor do inciso VIII do art. 156 do CTN, somente extingue o crédito tributário se for julgada procedente a ação de consignação (art. 164, § 2º, CTN). Também seria o caso do disposto no inciso X do art. 156 do CTN, segundo o qual a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário. Neste caso, aliás, a revisão do lançamento esbarra no disposto no art. 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988, que preconiza o respeito à autoridade da coisa julgada.

¹⁹⁹ No exemplo hipotético acima descrito, não é errado falar em revisão do lançamento, porquanto o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo já havia sido homologado pela autoridade administrativa.

²⁰⁰ Equivocada é, pois, a referência ao art. 174 do CTN feita por Aliomar Baleeiro ao comentar o parágrafo único do art. 149 do CTN (**Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 518).

²⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas fiscais – I: procedimento administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 38.

Portanto, pelo exposto, ratificamos a idéia anteriormente defendida segundo a qual o parágrafo único do art. 149 do CTN referido dispositivo, apesar de sua redação aparentemente genérica, não se aplica a todas as formas extintivas do crédito tributário, mas, a princípio, apenas àquelas que digam respeito ao prazo dentro do qual o lançamento pode ser legitimamente efetuado (art. 156, V – quanto à decadência – e VII – quanto à homologação tácita), bem como àquelas que decorram de decisão judicial (art. 156, VIII e X).

A terceira e última observação a respeito do parágrafo único do art. 149 do CTN é que apesar da norma constante dispositivo em questão falar genericamente em “revisão do lançamento” e apesar de termos empregando a expressão “revisão”, no decorrer da presente dissertação, para designar tanto aquela motivada por impugnação dos sujeitos passivos (art. 145, I, CTN) quanto a decorrente de recurso de ofício (art. 145, II, CTN) bem como a revisão de ofício de iniciativa da autoridade administrativa (art. 145, III, CTN)²⁰², o comando em questão (art. 149, parágrafo único) somente tem aplicação à primeira hipótese, porquanto tem natureza de norma limitadora do poder revisional da autoridade administrativa, ao passo que, nos dois últimos casos (art. 145, II e III), a revisão é motivada por iniciativa do sujeito passivo²⁰³.

3.4. O conteúdo da revisão do lançamento tributário: anulação ou revogação?

O Código Tributário Nacional, como visto, emprega o termo “alteração” do lançamento para abranger as diversas modalidades de reapreciação daquele ato, tanto de iniciativa dos sujeitos passivos (art. 145, I) quanto da Administração Tributária (art. 145, II e

²⁰² Ver item 3.2, neste Capítulo.

²⁰³ Apesar da iniciativa do recurso de ofício (art. 145, II, CTN) partir da autoridade julgadora do processo tributário, não deve ser o referido “recurso” visto como procedimento autônomo em relação à impugnação do sujeito passivo, mas como parte integrante dela, pois depende da instauração da discussão sobre a validade do lançamento, o que pressupõe a movimentação inicial do sujeito passivo no sentido da sua impugnação (art. 145, I, CTN).

III), empregando a expressão “revisão” do lançamento para designar a modalidade de alteração daquele ato por iniciativa de ofício da autoridade administrativa (art. 149).

O CTN não emprega, entretanto, 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, como passamos a demonstrar.

Anulação é a providência, de iniciativa da Administração ou do administrado, para que se retire do mundo jurídico ato administrativo ilegal. A anulação tanto pode ser feita pela Administração como pelo Poder Judiciário.

Revogação também é modalidade de desfazimento do ato administrativo. Não, porém, por motivo de ilegalidade, mas por motivo de inoportunidade ou inconveniência, consoante definição de Lucia Valle Figueiredo:

A revogação consiste na emanção de provimento secundário, constitutivo, emanado no exercício do mesmo poder de prover, por parte de órgão ainda titular da relação jurídica, e cuja finalidade é a supressão definitiva dos efeitos do provimento inicial (primário), por motivo de conveniência e oportunidade, assentada em interesse público superveniente, concreto e atual (e da mesma natureza), atribuindo-se-lhe efeitos *ex nunc*.²⁰⁴

É no âmbito dos atos administrativos discricionários onde o poder de revogação encontra seu campo absoluto de aplicação. Claro está que sendo atos praticados no exercício da atividade discricionária admitida pela lei, e continuando a Administração no pleno exercício de sua competência (“órgão ainda titular da relação jurídica”), pode revogá-los.

Por outro lado, no tocante aos atos *vinculados* – como o que formaliza o lançamento tributário –, existe uma regra geral que diz respeito à *irrevogabilidade* deles, e é o seguinte o fundamento de tal regra: se uma norma, ao estabelecer um poder vinculado, impõe a prática de certo ato administrativo, tanto será ilegal a *recusa* da sua prática, como a *revogação* de um ato praticado de acordo com a mesma norma.

²⁰⁴ FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 235.

É que, 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). Se se pratica o único comportamento admitido, esgotou o agente sua competência e não mais a possui para revogar o ato resultante daquele comportamento, consoante leciona Marcello Caetano:

Efectivamente, se a lei impõe que certo dia, ou dadas certas circunstâncias, se pratique um acto com determinada forma e conteúdo e o órgão administrativo se limitar a cumprir os preceitos legais, é manifesto que este não deve revogar o acto praticado sob pena de, com a revogação, ir ofender a lei imperativa.²⁰⁵

Assim, considerando que a revogação de ato administrativo só é possível quando resultem do exercício de poderes discricionários e que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único, CTN), conclui-se que, em matéria de lançamento, não se cogita de revogação, pois, como enfatiza Walter Barbosa Corrêa, “a inoportunidade ou a inconveniência de um lançamento não pode se opor ao preceito *ex lege* da obrigação e de sua conseqüente exigibilidade”²⁰⁶.

3.5. Natureza da atividade de revisão do lançamento: ato ou procedimento?²⁰⁷

Também se questiona se a atividade de revisão do lançamento consistiria em *procedimento*²⁰⁸, ou seja, uma seqüência de atos tendentes à realização de um fim, ou *ato isolado*.

²⁰⁵ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 160.

²⁰⁶ CORRÊA, Walter Barbosa. Lançamento tributário e ato administrativo nulo. **Revista de Direito Tributário**, n. 1, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jul.-set./1977, p. 38. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 238; 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. 29 e 33.

²⁰⁷ Não nos referimos a *ato administrativo* nem a *procedimento administrativo*, tendo em vista que, consoante exposto (item 3.3.3, neste Capítulo), também o Judiciário possui poder (ainda que limitado, se comparado ao da Administração Tributária) de proceder à revisão de lançamentos tributários.

No caso da reapreciação do lançamento em virtude de impugnação de iniciativa do sujeito passivo (art. 145, I, CTN) bem como a decorrente de recurso de ofício (art. 145, II, CTN), é evidente que a revisão do ato de lançamento dar-se-á em processo administrativo, durante o qual estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN) e no qual deverão ser assegurados ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, CF/1988).

Já a revisão de ofício do lançamento por iniciativa do fisco (art. 145, III c/c art. 149, ambos do CTN) dar-se-á através de ato administrativo (lançamento de ofício suplementar) praticado pela “Administração Ativa” (responsável pela fiscalização e lançamento) – não pela “Administração Judicante” (responsável pelo julgamento no processo administrativo tributário), consoante terminologia adotada por Ricardo Lobo Torres²⁰⁹. Saliente-se, contudo, que o lançamento suplementar (ou complementar) pode ser realizado no âmbito do processo administrativo tributário federal, consoante o art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235, de 06.03.1972, com a redação determinada pela Lei n. 8.478, de 09.12.1993²¹⁰.

Cabe ressaltar que, mesmo nos casos em que a revisão do ato de lançamento ocorre indiscutivelmente no âmbito de processo administrativo (art. 145, I e II, CTN), é polêmica a questão, pois, como destaca Alberto Xavier, “em linguagem jurídica precisa a revisão tanto

²⁰⁸ Apesar de considerarmos a hipótese de revisão do lançamento por autoridade judicial, utilizaremos as expressões *ato* e *procedimento administrativo* relativamente à todas modalidades de reapreciação do lançamento.

²⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 239. Na lição de Marcos Donizeti Sampar, “só cabe falar de outro lançamento fundado num mesmo fato gerador já objeto de lançamento quando este houver sido declarado nulo”, preferindo chamar de *revisão de ofício do lançamento* o ato pelo qual se exige diferença de tributo decorrente de inexatidão do *quantum* do lançamento anterior (Lançamento e revisão de ofício do lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, São Paulo: Dialética, agosto/2000, p. 70-71).

²¹⁰ Decreto n. 70.235/72, art. 18, § 3º: “Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões 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”.

pode significar o procedimento tendente à reapreciação de um ato jurídico, como o próprio ato em que esse procedimento se encerra”²¹¹.

Entendemos, a respeito, que a revisão do lançamento efetiva-se por ato administrativo, justamente porque a revisão, caso ocorra, somente se opera com o último ato daquele procedimento administrativo, porquanto os atos anteriores seriam meramente instrumentais.

Com efeito, mesmo quando se dá no âmbito do processo administrativo tributário, a reapreciação do lançamento efetiva-se, na verdade, através de *ato administrativo* (no caso, a decisão administrativa), pois a série de atos que antecede o ato final é um mero procedimento preparatório da revisão do lançamento, que, aliás, pode nem ocorrer. Seria o caso, por exemplo, de um contribuinte que formulou impugnação a lançamento (art. 145, I, CTN), que tramitou por vários setores da repartição fazendária até chegar ao órgão julgador de primeira instância, que, no entanto, entendendo que a petição do sujeito passivo não atendia os requisitos mínimos exigidos pela legislação para ser conhecida, não admitiu aquela peça processual. Tivemos, no caso, um procedimento, mas não há que se falar em revisão porque as razões do contribuinte sequer chegaram a ser apreciadas e, por conseguinte, não se chegou a analisar o lançamento objeto da impugnação. Dito de outro modo, os atos que compõem o referido “procedimento revisional”, exceto o ato final, são meros atos preparatórios do ato administrativo de reexame.

Conclui-se, pois, que a revisão do lançamento tributário, tanto de iniciativa dos sujeitos passivos quanto da Administração Tributária, é efetivada por ato administrativo, sendo este, no entanto, expedido no bojo de um procedimento administrativo no caso da reapreciação do lançamento em virtude de impugnação de iniciativa do sujeito passivo (art. 145, I, CTN) bem como a decorrente de recurso de ofício (art. 145, II, CTN).

²¹¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

No Capítulo seguinte, analisaremos o processo administrativo tributário como instrumento que permite o controle da legalidade do lançamento tributário, bem como os limites objetivos impostos às autoridades julgadoras relativamente ao seu poder de proceder à revisão do ato administrativo de lançamento.

CAPÍTULO IV – LIMITES À REVISÃO DO LANÇAMENTO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Sumário: 4.1. As várias espécies de processo administrativo tributário e a revisibilidade do lançamento 4.2. Obrigatoriedade da existência do processo administrativo tributário 4.3. Natureza jurídica do processo administrativo tributário: fase contenciosa do lançamento ou procedimento de controle do lançamento? 4.4. As fases do procedimento administrativo de impugnação e controle de lançamentos tributários 4.5. Os princípios informativos do processo administrativo tributário como garantias da legitimidade do controle do lançamento 4.5.1. A relevância dos princípios jurídicos do processo administrativo tributário 4.5.2. O devido processo legal: conteúdo e aplicabilidade do princípio 4.5.3. O contraditório e a ampla defesa: alcance dos referidos princípios no processo administrativo tributário 4.5.4. A busca da verdade material no processo administrativo tributário 4.5.5. O “duplo grau de jurisdição”: a pluralidade de instâncias julgadoras no processo administrativo tributário 4.6. Limites do poder dos órgãos julgadores de controlar a legalidade do lançamento no processo administrativo tributário 4.6.1. Limites do poder de revisão do lançamento: temporais e objetivos 4.6.2. Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância 4.6.3. Agravamento do lançamento na decisão de segunda instância 4.6.4. Revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário através de “termo aditivo” ou “lançamento complementar” 4.6.5. Revisão do lançamento por erro de fato e erro de direito.

4.1. As várias espécies de processo administrativo tributário e a revisibilidade do lançamento

Vimos que, segundo o art. 145, I, do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo. Com efeito, após ter sido notificado do lançamento – ato que formaliza a exigência do crédito tributário (art. 142, CTN) –, o sujeito passivo da obrigação tributária terá atuação livre na tentativa de alterar o entendimento fiscal.

Quando impugna o lançamento, o contribuinte instaura o chamado processo administrativo tributário contencioso, o qual, todavia, não é a única modalidade de procedimento administrativo tributário admitida no ordenamento jurídico brasileiro. Antes de apontarmos as demais espécies de procedimento administrativo tributário existentes, cabe destacar a distinção entre *processo* e *procedimento*.

Processo é um conjunto ordenado de atos com o fim de obter decisão que, aplicando a lei ao caso concreto, solucionará um conflito de interesses (contenda, litígio) no âmbito judicial ou administrativo.

Procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual²¹². O processo, em outras palavras, pode realizar-se por diferentes procedimentos, conforme a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão²¹³.

Percebe-se, do exposto, que não há processo sem procedimento (entendido este como a própria exteriorização dos atos e termos processuais), existindo, contudo, procedimentos administrativos que não constituem processo, como, por exemplo, os de licitações e concursos.

Na prática administrativa, toda e qualquer autuação interna recebe a denominação de “processo”, tenha ou não natureza contenciosa.

Faz-se necessário, pois, distinguir os processos administrativos *propriamente ditos* (que encerram um litígio entre a Administração e um particular) dos *impropriamente ditos* (os quais contêm simples expedientes que devem tramitar pelos órgãos públicos, sem qualquer litígio entre os interessados)²¹⁴. Os processos administrativos no sentido impróprio são, na verdade, mera sequência de procedimentos²¹⁵.

Entendido o Processo Administrativo Tributário (em sentido amplo) como gênero, podemos apontar as seguintes espécies: a) o processo de determinação e exigência de créditos tributários (ou processo administrativo tributário em sentido estrito²¹⁶); b) o de consulta; c) o

²¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. Atualiz. por Eurico de Andrade Azevedo *et. al.* São Paulo: Malheiros, 1993, p. 584; CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4.

²¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit. p. 584.

²¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. cit. p. 585; CABRAL, Antonio da Silva. Ob. cit. p. 22.

²¹⁵ VIEIRA, Leliana Maria R. de Pontes. **Contencioso e processo fiscal**. 4. ed. Brasília, DF: Vestcon, 2001, p. 15.

²¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 395.

de repetição do indébito; d) o de parcelamento de débitos fiscais; e) o de reconhecimento de direitos²¹⁷.

O objeto do presente capítulo é, tão-somente, o Processo Administrativo Fiscal de determinação de créditos tributários, isto é, o procedimento de contestação administrativa de exigências fiscais (art. 145, I, CTN), pois é nele que se efetua a revisibilidade do lançamento tributário, tema desta dissertação.

Ao impugnar o lançamento, o contribuinte instaura o chamado processo administrativo tributário, durante o qual encontra-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN) até ulterior decisão administrativa irrecorrível, assim entendida a definitiva na órbita administrativa. Na ausência de impugnação, ou de recurso, como a exigibilidade do crédito não está suspensa, o Fisco passa, imediatamente (em tese), a dispor do instrumento adequado para efetiva-la, que é a ação de execução fiscal (após inscrever o referido débito em dívida ativa).

A finalidade do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários está em garantir que o ato administrativo de lançamento se realize de acordo com os princípios de observância obrigatória pela Administração (inclusive a Tributária), dentre os quais destacam-se os da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, com o que são garantidos os direitos individuais celebrados na Constituição e leis infraconstitucionais²¹⁸. No dizer de Valdir de Oliveira Rocha, “a natureza jurídica do processo administrativo é a de validador do ato administrativo questionado”²¹⁹.

²¹⁷ O procedimento administrativo de reconhecimento de direitos, consoante leciona Hugo de Brito Machado, “destina-se a formalização de isenções e imunidades que estejam a depender de manifestação da autoridade da Administração Tributária” (Ob. cit. p. 403). Tal modalidade, na terminologia de Hely Lopes Meirelles, é chamada de processo *de outorga* (Ob. cit. p. 597).

²¹⁸ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**, p. 58-59.

²¹⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira. **O novo processo administrativo tributário**. São Paulo: IOB, 1993, p. 32. No mesmo sentido é a percepção de Marcelo Hager, para quem o processo administrativo serve de “meio para legitimar o próprio exercício do poder”, pois “o caráter funcional da atividade administrativa implica a impossibilidade de utilização do poder de modo opressivo” (**Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 81).

4.2. Obrigatoriedade da existência do processo administrativo tributário

Discute-se, no plano doutrinário, acerca da obrigatoriedade (ou não) de o Estado disponibilizar ao sujeito passivo o processo administrativo tributário como instrumento de acerto da relação jurídica tributária.

Há quem entenda ter o próprio Texto Constitucional assegurado ao contribuinte o processo administrativo fiscal, ao estatuir que “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” (grifamos) (art. 5º, LV). Segundo tal interpretação, a consequência da garantia constitucional em tela seria tornar obrigatória a existência de um processo contencioso de controle do lançamento, sempre que assim o desejar o contribuinte²²⁰.

Entendendo ser obrigatória a existência do processo administrativo tributário, mas buscando embasamento para seu pensamento no plano infraconstitucional, Deonísio Koch assevera:

(...) sendo dívida ativa, é um título executivo extrajudicial que goza da presunção de certeza e liquidez, e é formado unilateralmente pelo Estado, não oportunizar a defesa do contribuinte no processo administrativo que antecede à inscrição do crédito tributário em dívida ativa, seria adotar uma ordem arbitrária pelo Estado.²²¹

Em sentido contrário é o pensar de Paulo Celso Bergstron Bonilha, que, interpretando o inciso LV do art. 5º da CF/1988, conclui que o processo administrativo só é obrigatório, ou seja, somente é assegurado constitucionalmente ao contribuinte, na hipótese em que o ato

²²⁰ Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 60; TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 161.

²²¹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 91. O autor citado também embasa seu posicionamento no Texto Constitucional, mais precisamente no princípio do devido processo legal, citando os incisos LIV e LV da CF/1988 (Ob. cit. p. 47-52).

administrativo comporte a aplicação de penalidade (*ato impositivo sancionatório*), mas não quando a pretensão da Fazenda Pública só se refira a tributo (*ato impositivo não-sancionatório*):

De se ponderar, preambulamente, que o texto constitucional distinguiu ‘acusados’ e ‘litigantes’ em função do caráter impostergável dos postulados de ampla defesa e do devido processo legal, sem os quais carece de qualquer legitimidade a incriminação e penalização irrogada ao ‘acusado’.

Diversa é a situação do ‘litigante’ quando não qualificado também de ‘acusado’, como é o caso do sujeito passivo que se insurge contra a pretensão de tributo. Exação tributária não é pena ou castigo (...). O lançamento aplica a lei material da qual resulta vínculo de natureza compulsória, enquanto no procedimento sancionatório, a prestação compulsória da multa decorre, como consequência, da prática da infração que é imputada ao ‘acusado’.

Por força dessa exegese, corroborada pelos antecedentes históricos que caracterizam a aplicação desses princípios em matéria processual tributária, 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.²²²

Apesar do Texto Constitucional somente ter assegurado *de modo expreso* aos contribuintes (e aos cidadãos em geral) o livre acesso *ao Poder Judiciário* (art. 5º, XXXV), não ao processo administrativo, entendemos que a existência deste último é assegurada ao contribuinte no inciso LIV do art. 5º da Constituição, que consagra o princípio do devido processo legal nestes termos: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV).

Ora, considerando que a garantia constitucional do “devido processo legal” veda ato (judicial ou administrativo) atentatório à liberdade ou bens dos particulares que não esteja inserido em um processo²²³ e que os atos impositivos de tributo ou penalidade pecuniária podem restringir direitos sobre bens dos administrados, conclui-se que o Texto Constitucional

²²² BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 54. Ressalte-se que o autor citado emprega o termo “lançamento” para designar tão-somente o ato impositivo de caráter *não-sancionatório*, isto é, relativo à cobrança de tributo (Ob. cit. p. 45).

²²³ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 261.

consagrou a obrigatoriedade da existência de um processo administrativo de controle de lançamentos tributários²²⁴.

Ademais, trazendo a discussão para o plano da legislação infraconstitucional, temos que o crédito tributário originado com o lançamento²²⁵ pode ser inscrito na dívida ativa originando título executivo extrajudicial (art. 585, VI, CPC²²⁶) que goza da presunção (relativa) de certeza e liquidez (art. 204, CTN). Ora, considerando que o referido título é formado unilateralmente pelo Estado, o CTN dispôs que os débitos fiscais só podem ser inscritos em dívida ativa “depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou *por decisão final proferida em processo regular*” (grifamos) (art. 201, *caput*).

O CTN, como se vê, garante ao sujeito passivo, antes da inscrição de seu débito em dívida ativa, a existência de processo administrativo no qual aquele poderá suscitar os pontos de divergência que possuir relativamente ao lançamento que lhe tenha sido regularmente notificado, faculdade esta que está prevista, ainda, no inciso I do art. 145 do CTN²²⁷.

4.3. Natureza jurídica do processo administrativo tributário: fase contenciosa do lançamento ou procedimento de controle do lançamento?

Diverge a doutrina a respeito da natureza jurídica do processo administrativo tributário instaurado pela impugnação do sujeito passivo.

Há quem entenda trata-se de verdadeira “fase contenciosa do lançamento”. Para os defensores de tal tese, o lançamento consistiria em procedimento composto por duas fases: a

²²⁴ Cite-se, também, como fundamento constitucional da obrigatoriedade da existência do processo administrativo tributário o *direito de petição* (art. 5º, XXXIV, *a*, CF/1988).

²²⁵ Consoante exposto no Capítulo I da presente dissertação (item 1.6), empregamos o termo “lançamento” para designar tanto os atos impositivos não-sancionatórios (assim entendidos os relativos à cobrança de tributos) quanto os não-sancionatórios (assim considerados os relativos à cobrança de penalidades pecuniárias).

²²⁶ CPC, art. 585: “São títulos executivos extrajudiciais: (...) VI – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”.

²²⁷ Não citamos, para fundamentar nosso posicionamento, o inciso III do art. 151 do CTN, tendo em vista que, não obstante mencionar a possibilidade de “reclamações e recursos”, estatui que tais instrumentos deverão ser exercidos “*nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*” (grifamos), o que poderia servir de embasamento à tese contrária, isto é, de que a existência do processo administrativo tributário, para fins de revisão do lançamento, é matéria da alçada do legislador ordinário.

oficiosa (que se encerraria com a determinação do valor do crédito tributário e a notificação ao sujeito passivo) e a *contenciosa* (que se iniciaria com a impugnação do sujeito passivo)²²⁸.

Ocorre que, consoante exposto no primeiro Capítulo da presente dissertação, o lançamento tributário não pode ser considerado como procedimento, mas como *ato administrativo*, sendo inapropriado, por conseguinte, afirmar que o mesmo seja constituído por fases.

Aliás, o próprio CTN reconhece que o procedimento administrativo instaurado com a impugnação do sujeito passivo não integra o lançamento, mas, ao contrário, pressupõe que o mesmo já existe, quando estabelece as hipóteses em que o *lançamento regularmente notificado* ao sujeito passivo pode ser *alterado* (art. 145). Ora, se, como diz o CTN, a impugnação do sujeito passivo pode levar à modificação do lançamento tributário (art. 145, I), significa que, ao ser notificado o sujeito passivo, já existe o lançamento, pois não se pode alterar o que não existe.

Ademais, como observa Paulo Celso Bergstron Bonilha, a finalidade de tais institutos é distinta: enquanto o lançamento “objetiva formalizar e determinar o crédito, o procedimento decorrente da impugnação visa o reexame e o controle da legalidade desse ato (este confirma o lançamento, modifica-o ou determina sua anulação)”²²⁹.

Assim, pelo exposto, pode-se definir o processo administrativo tributário instaurado com a impugnação do sujeito passivo como um procedimento administrativo de controle do lançamento, e que com este não se confunde, nem mesmo chegando a se configurar como essencial, visto que somente será instaurado por vontade e provocação do sujeito passivo²³⁰.

²²⁸ Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 153-154.

²²⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 58.

²³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 39-40.

É importante destacar que, ao contrário da dívida ativa – que, não importa a que ente federativo pertença, é cobrada judicialmente segundo as regras de uma mesma lei (Lei n. 6.830, de 22.09.1980 – Lei de Execução Fiscal)²³¹ –, na via administrativa há liberdade para que cada ente formule suas próprias regras de procedimento.

Apesar dos ritos dos processos administrativos tributários serem diferentes no âmbito de cada Fisco (federal, estadual e municipal), é inegável a existência de características comuns a eles, os quais colaboram no desenho do chamado “Direito Processual Administrativo Tributário”, identificando e peculiarizando aquele ramo do Direito Processual Tributário, dando-lhe especificidade (tipicidade) em relação ao sistema do Processo Judicial Tributário.

Considerando que a finalidade da presente dissertação não é proceder a um estudo individualizado de cada procedimento (federal, estadual e municipal), passa-se a analisar, no item seguinte, às fases que compõem o processo administrativo tributário.

4.4. As fases do procedimento administrativo de impugnação e controle de lançamentos tributários

O processo administrativo tributário é composto, basicamente, de quatro fases: a) fase de instauração; b) fase de instrução; c) fase decisória; d) fase recursal.

O procedimento administrativo de controle do lançamento tributário, diversamente do procedimento preparatório deste ato (e do próprio ato de lançamento, nos casos em que independa do procedimento preparatório), é instaurado, não pela Administração Pública, mas pelo particular, “na medida em que este, valendo-se da existência do contencioso

²³¹ Isto se dá em virtude de ser privativa da União a competência para legislar sobre direito processual (judicial) (art. 22, I, CF/1988).

administrativo, opõe resistência à pretensão estatal, mediante o exercício de seu direito de defesa”²³².

Trata-se, em verdade, de uma *faculdade*, no sentido de que o contribuinte não é obrigado a impugnar, mas *pode* impugnar. Essa iniciativa, por outro lado, como ressalta Rubens Gomes de Sousa, é vinculada “no sentido de que lei alguma pode afastá-la, eliminá-la ou negar ao contribuinte o direito de se opor”²³³. Obrigatória é, pois, a *existência* do processo administrativo tributário como instrumento de acerto da relação jurídica tributária, mas não a sua *efetiva utilização* pelo contribuinte.

A impugnação do contribuinte ao lançamento notificado (art. 145, I, CTN) *instaura* o processo administrativo fiscal e suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN) até ulterior decisão administrativa irrecorrível²³⁴, assim entendida a definitiva na órbita administrativa²³⁵. Na ausência de impugnação, ou de recurso, como a exigibilidade do crédito não está suspensa, o Fisco passa, imediatamente (em tese), a dispor do instrumento adequado para efetivá-la, que é a ação de execução fiscal (após inscrever o referido débito em dívida ativa).

A *fase de instrução* é aquela na qual a Administração Tributária procura os subsídios que servirão de fundamento à decisão²³⁶. Na fase de instrução do processo administrativo

²³² BOTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 42.

²³³ SOUSA, Rubens Gomes de. Procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 376.

²³⁴ Ressalte-se que durante o trâmite do processo administrativo tributário, isto é, enquanto não proferida decisão final sobre a controvérsia, o sujeito passivo fará jus à certidão positiva com efeitos de negativa (art. 206, CTN), tendo em vista estar o débito com sua exigibilidade suspensa.

²³⁵ A decisão adotada no processo administrativo, em verdade, nunca será definitiva, porque no Direito Brasileiro se mantém o princípio da unidade de jurisdição, o que permite ao particular seguir toda a tramitação do processo administrativo fiscal sem perder o direito de, querendo, ir a juízo (art. 5º, XXXV, CF/1988). No entanto, essas decisões podem se tornar definitivas especialmente no caso em que são proferidas contra a Fazenda Pública (art. 156, IX, CTN). Se for proferida contra o particular, ela não se torna definitiva, a menos que aquele acate a decisão administrativa.

²³⁶ HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 71.

tributário são ouvidos os agentes fiscais responsáveis pelo lançamento e na qual podem trazidas outras provas aos autos, incluindo-se nestas os pareceres e a realização de perícias²³⁷.

Costumam ser admitidos no processo administrativo tributário, dentre outros, os seguintes meios de prova: a) documental; b) testemunhal; c) pericial; d) confissão; e) indícios e presunções²³⁸.

As provas podem ser produzidas por iniciativa dos interessados ou de ofício. O ônus probatório imposto ao interessado quanto aos fatos que houver alegado não retira a possibilidade de produção de provas de ofício. Com efeito, sempre que Administração Tributária tiver notícias de uma ilegalidade, deve atuar de ofício no sentido de verificar a sua existência²³⁹.

A *fase decisória* é aquela na qual o órgão julgador profere a sua decisão sobre o objeto do processo administrativo, a qual deverá ser fundamentada, em atendimento ao princípio constitucional da ampla defesa. Tal decisão pode advir de órgão singular ou colegiado.

Se a decisão administrativa irreformável, favorável ao sujeito passivo, consiste na negação da existência de relação jurídica tributária, considera-se extinto o crédito tributário (art. 156, IX, CTN)²⁴⁰.

Se o contribuinte questiona o *quantum* exigido e a decisão final lhe é favorável, o crédito tributário não é extinto, mas reduzido até o montante definido na decisão. Nesse caso, não recolhendo os valores da condenação, serão encaminhados os autos para inscrição do débito em dívida ativa (art. 201, CTN).

Diferente é a situação da decisão administrativa irrecorrível que ataca vícios da formalização do crédito tributário (vícios formais), anulando-o, mas reconhecendo o direito da

²³⁷ DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 53.

²³⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999, p. 207-221; BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 81-101; DABUL, Alessandra. Ob. cit. p. 74-83.

²³⁹ HARGER, Marcelo. Ob. cit. p. 71.

²⁴⁰ Nesse caso, como bem observa Paulo de Barros Carvalho, a decisão administrativa irreformável não extingue, *per se*, o crédito tributário, porque não havia crédito para ser extinto, sendo impossível suprimir-se aquilo que não existe (**Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 324).

Fazenda. Nesse caso, resta à Administração mandar celebrar novo ato formalizador do liame tributário, providência que deverá ser tomada em 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, CTN).

Sendo desfavorável ao sujeito passivo a decisão final proferida em processo regular, e não recolhendo os valores da condenação, serão encaminhados os autos para inscrição do débito em dívida ativa (art. 201, CTN).

Na verdade, a decisão no processo administrativo tributário, quer a proferida por autoridade singular como a emanada de órgão colegiado, não adquire para o contribuinte caráter definitivo, no sentido de sobrepor-se à vontade deste, tendo em vista a possibilidade de recurso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/1988). Na percepção de Eduardo Botallo, “a decisão alcançada no procedimento administrativo tributário constitui, em última análise, uma proposta de composição, com vistas à possibilidade de ser evitado o apelo ao judiciário”²⁴¹.

Se as decisões desfavoráveis ao contribuinte são apreciáveis pelo Judiciário, o contrário já não se aplica, pois, na percepção de Natércia Sampaio Siqueira, “a tentativa de descentralizar a jurisdição restaria enfraquecida, se a decisão final em esfera administrativa fosse passível de revisão pelo judiciário, a pedido da própria Administração”²⁴².

Ademais, como observa Luiz Fernando Mussolini Júnior, a definitividade, para o Fisco, das decisões terminativas que lhe forem adversas em processos administrativos tributários “é idéia que se apóia na inexorabilidade sistêmica de perseguir-se a segurança

²⁴¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 64. No mesmo sentido: CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 125.

²⁴² SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário: constituição e exigências administrativas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 273.

jurídica nas relações humanas interpessoais (até nas que se instalam entre os Entes Tributantes e os contribuintes)”²⁴³.

Portanto, pelo exposto, conclui-se que as decisões proferidas no processo administrativo tributário são vinculantes e obrigatórias para a Fazenda Pública, privada que é de meios jurídicos para reabrir o debate no âmbito do Poder Judiciário²⁴⁴.

O processo administrativo tributário desenvolve-se, ordinariamente, em duas instâncias, organizadas na forma da legislação de cada ente federativo²⁴⁵.

Da decisão do órgão de primeiro grau (geralmente monocrático) cabe recurso para órgãos superiores (quase sempre estruturados em colégio). Nada impede que haja, ainda, uma eventual terceira instância julgadora administrativa, ou uma quarta ou uma quinta.

A *fase recursal* está compreendida no que Marcelo Harger denomina de “fase de integração ou de controle”, que corresponde, no dizer do autor citado, “aos atos de homologação e controle de legalidade sobre o procedimento”²⁴⁶.

O controle da decisão proferida no processo de impugnação de lançamento tributário pode ocorrer de ofício ou depender da iniciativa do interessado, conforme estiver disposto em lei.

²⁴³ MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário**: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 126.

²⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 137; SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. **Controle administrativo do lançamento tributário**: o processo administrativo fiscal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 176 e 254; CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 125; MORAES, Suzane de Farias Machado de. O processo administrativo tributário. **Tributo – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários**. n. 1. Fortaleza: ABC, jul.-dez./2000, p. 200. Sustentando tese diametralmente oposta, confira-se a seguinte lição doutrinária, construída a partir de interpretação do inciso IX do art. 156 do CTN, que prevê como causa extintiva do crédito tributário a “decisão administrativa irreformável”, assim considerada “a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”: “Ora, a expressão *ação anulatória* parece que está aí utilizada na acepção estrita de *ação judicial* (no mínimo, abrangeria tal), a qual visa a anular em juízo ato da própria Administração. Mas esse ato que se visa a anular só pode ser decisão administrativa contrária ao fisco, porque é figura extintiva do crédito tributário. Logo, em tal situação, somente a Fazenda Pública é que teria interesse em propor a mencionada ação, e, não, o devedor beneficiário da extinção do crédito, de tal sorte que aquele preceito legal vem legitimar claramente a propositura da ação anulatória pela Fazenda” (grifos no original) (ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et. al.* **Da especialização da justiça tributária**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974, p. 58).

²⁴⁵ Como será adiante exposto, a adoção (ou não) da pluralidade de instâncias julgadoras no processo administrativo tributário de revisão do lançamento é matéria da alçada do legislador ordinário.

²⁴⁶ HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 74.

O recurso de ofício se dá quando a decisão de primeiro grau é proferida em favor do sujeito passivo da obrigação tributária e, pois, em desfavor da Administração Tributária.

A iniciativa do interessado ocorre mediante a interposição de recurso administrativo, no qual são expostos os fundamentos do pedido de reexame e apresentados os documentos necessários à análise do pedido de modificação da decisão recorrida²⁴⁷.

4.5. Os princípios informativos do processo administrativo tributário como garantias da legitimidade do controle do lançamento

4.5.1. A relevância dos princípios jurídicos do processo administrativo tributário

Os princípios, vistos em sua acepção geral, às proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado. Atuam, pois, os princípios como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber²⁴⁸.

Partindo da noção genérica de princípio, podemos concluir que os princípios jurídicos são as idéias centrais do sistema (ordenamento) jurídico ao qual dão sentido lógico e ajudam no ato de conhecimento desse sistema, permitindo a compreensão de seu modo de organizar-se²⁴⁹.

²⁴⁷ As legislações tributárias consagram a denominação “recurso voluntário” para designar o recurso de iniciativa do sujeito passivo da obrigação. Tal terminologia, no entanto, não se afigura correta, tendo em vista que, como bem observa Nelson Nery Júnior, todo recurso tem como pressuposto a “vontade em recorrer”, caracterizando o que o autor citado denomina *princípio da voluntariedade* (**Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 149-150).

²⁴⁸ POLETTI, Ronaldo. **Introdução ao direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 285.

²⁴⁹ Precisa é, a respeito, a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, que transcrevemos: “O sistema de uma disciplina jurídica, seu regime, portanto, constitui-se do conjunto de princípios que lhe dão especificidade em relação ao regime de outras disciplinas. Por conseguinte, todos os institutos que abarca – à moda do sistema solar dentro do planetário – articulam-se, gravitam, equilibram-se, em função da racionalidade própria deste sistema específico, segundo as peculiaridades que delineiam o regime (...), dando-lhe tipicidade em relação a outros” (**Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 51).

O princípio jurídico é uma norma, implícita ou explícita, que, pela sua generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das regras jurídicas que com ele se conectam²⁵⁰. Apresentam-se, pois, os princípios como autênticas “sobrenormas” que orientam a aplicação das demais normas jurídicas.

O processo administrativo tributário, como atividade administrativa, sujeita-se aos princípios que regem a atuação da Administração Pública e que estão arrolados no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Além dos referidos princípios, que se aplicam não somente aos processos administrativos, mas às ações administrativas em geral, o processo administrativo tributário subordina-se a princípios específicos como o do informalismo em favor do interessado, o da verdade material, o do devido processo legal, o do contraditório e da ampla defesa, dentre outros.

Analisar-se-á, neste capítulo, apenas os quatro últimos princípios específicos citados, por interessarem mais efetivamente ao tema tratado na presente dissertação. Também será analisado o princípio do duplo grau de jurisdição e sua aplicação no âmbito do processo administrativo tributário.

Os princípios que informam o processo administrativo tributário – tanto os gerais (art. 37, *caput*, CF/1988) como os específicos – atuam como verdadeiros limites ao poder dos órgãos julgadores no exercício da função de controlar a legalidade do lançamento tributário, aí residindo a importância de seu estudo.

²⁵⁰ NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 171.

4.5.2. O devido processo legal: conteúdo e aplicabilidade do princípio

Até o advento da Constituição Federal de 1988 não havia unanimidade na doutrina acerca da existência implícita da garantia do devido processo legal, especialmente no que dizia respeito aos processos administrativos.

Com a promulgação do Texto Constitucional vigente, a referida garantia ganhou foro constitucional (art. 5º, LIV). Passou, ademais, a configurar-se uma cláusula pétrea, não sendo passível, pois, de alteração constitucional (art. 60, § 4º, IV), ou seja, qualquer tentativa de restrição do princípio do devido processo legal é inconstitucional.

Analisando o princípio do devido processo legal, Egon Bockmann Moreira assim resume o significado da palavra “processo”, tal como empregada na denominação do referido princípio: “Só terá fundamento de validade a execução de um ato atentatório à liberdade ou bens que esteja inserido em um processo. Veda-se que ato pontual e imediatamente auto-executório suprima liberdade ou bens do particular”²⁵¹.

Apesar do inciso LIV do art. 5º da CF/1988 não mencionar expressamente a aplicabilidade do devido processo legal aos procedimentos administrativos, estes devem observar aquele princípio, “uma vez que eles podem restringir direitos de liberdade e bens dos administrados, administrado ou interessado, em decorrência do exercício de atuação administrativo-estatal”²⁵². Ademais, o inciso LV do mesmo artigo constitucional, ao determinar expressamente a aplicação do contraditório e da ampla defesa (consectários do devido processo legal) na esfera administrativa, também corrobora tal conclusão.

O princípio do devido processo legal se apresenta no Direito brasileiro sob um duplo aspecto: um *adjetivo* e outro *substancial*, devendo ambos estar presentes, sob pena de

²⁵¹ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 261.

²⁵² PORTA, Marcos. **Processo administrativo e o devido processo legal**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 108.

inobservância do princípio em questão²⁵³. Esta dúplici abordagem do devido processo legal também se apresenta no âmbito dos procedimentos administrativos.

Em sua dimensão *adjetiva*, *processual* ou *procedimental*, o devido processo legal na instância administrativa significa que o aplicador do Direito não pode atingir qualquer dos interesses protegidos pela garantia, sem antes trilhar por certos procedimentos²⁵⁴. Dito de outro modo, o devido processo legal, em sua acepção adjetiva, concretiza-se “por meio de garantias processuais oferecidas no ordenamento, visando ordenar o procedimento, e diminuir ao máximo o risco de intromissões errôneas nos bens tutelados”²⁵⁵.

Assim, em seu aspecto processual, o devido processo legal se aplica aos procedimentos administrativos como garantia para o administrado em ser ouvido, em poder apresentar ampla defesa, em produzir provas, dentre outros consectários naturais do princípio em questão.

Em sua feição *substantiva* ou *material*, o devido processo legal²⁵⁶ significa, no dizer de Maria Rosynete Oliveira Lima, “que o Estado não pode, a despeito de observar a seqüência de etapas em um dado procedimento, privar arbitrariamente os indivíduos de certos direitos fundamentais”²⁵⁷. O devido processo legal substantivo, no âmbito administrativo, compreende a razoabilidade e a proporcionalidade²⁵⁸.

Considerando a polêmica reinante na doutrina acerca da definição do devido processo legal sob o ângulo de visão substantivo (material) – chegando a defender alguns que o referido princípio, no Brasil, somente foi admitido em seu aspecto procedimental²⁵⁹ –

²⁵³ PORTA, Marcos. Ob. cit. p. 111.

²⁵⁴ LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999, p. 190.

²⁵⁵ LIMA, Maria Rosynete Oliveira. Ob. cit. p. 200.

²⁵⁶ A tradução do termo do inglês (*due process of law*), no entender de Danielle Anne Pamplona, deixa a desejar: “Remete o leitor imediatamente a regras adjetivas, e não ao seu aspecto material, que também é aplicável” (**Devido processo legal**: aspecto material. Curitiba: Juruá, 2004, p. 135).

²⁵⁷ LIMA, Maria Rosynete Oliveira. Ob. cit. p. 200.

²⁵⁸ PORTA, Marcos. Ob. cit. p. 113.

²⁵⁹ Nesse sentido é a lição de Lidia Elizabeth Peñaloza Jaramillo Gama, que assevera: “No Brasil, com a devida vênia, o devido processo legal deveria ser encarado com princípio processual apenas, isso porque os

tomaremos o mesmo apenas em sua acepção objetiva (até porque é esta que, em última análise, interessa ao presente estudo).

O devido processo legal, na instância administrativa, representa a garantia de que as decisões serão alcançadas sempre com a observância do processo adequado²⁶⁰.

O devido processo legal aplicado ao processo administrativo tributário exige que o rito estabelecido em lei seja seguido pelas autoridades administrativas, admitindo-se, no entanto, o informalismo somente em favor do interessado.

4.5.3. O contraditório e a ampla defesa: alcance dos referidos princípios no processo administrativo tributário

Os princípios do contraditório e da ampla defesa constituem-se em desdobramento do aspecto adjetivo do devido processo legal²⁶¹.

Tais princípios são considerados corolários do devido processo legal e, justamente por isso, há quem defenda ser desnecessário o arrolamento dos mesmos no Texto Constitucional (art. 5º, LV), porquanto a simples menção ao princípio do devido processo legal seria suficiente para garantir a aplicação daqueles outros²⁶².

Etimologicamente, o vocábulo “contraditório” significa replicar, objetar. Em sentido jurídico, por contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar-se conhecimento da existência do processo e de todos os atos processuais às partes, e, de outro, a

desencontros doutrinários não autorizam considerá-lo expressão de direito material” (**O devido processo legal**. Leme, SP: LED, 2005, p. 77).

²⁶⁰ SIMÕES, Mônica Martins Toscano. **O processo administrativo e a invalidação de atos viciados**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 65.

²⁶¹ PAMPLONA, Danielle Anne. **Devido processo legal: aspecto material**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 120; PORTA, Marcos. Ob. cit. p. 116.

²⁶² A menção expressa do contraditório e da ampla defesa é justificada por Danielle Anne Pamplona nestes termos: “não há que se esquecer de que a nossa Constituição de 1988 veio em período histórico bastante peculiar, onde a preocupação maior do legislador constituinte era a de conceder ao povo brasileiro garantias para que seus direitos fossem devidamente cumpridos” (Ob. cit. p. 121).

possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis²⁶³. *Informação* (conhecimento da demanda) e *participação* (reação, contraposição) são, pois, os elementos que compõem o princípio em questão²⁶⁴. O contraditório impõe, em síntese, a igualdade das partes no tramitar do processo, já que emana do caráter bilateral da demanda²⁶⁵.

O princípio do contraditório, no processo administrativo tributário, exige a intimação das partes, pois sem conhecimento da demanda, não há como proceder à defesa de direitos. Exige, ainda, que as partes possam acompanhar as atividades processuais, ensejando manifestações de colaboração com a descoberta da verdade.

A ampla defesa, como o contraditório, exige a comunicação dos atos processuais, que é, em verdade, o primeiro momento da plenitude de defesa²⁶⁶.

“Defesa” implica a possibilidade do contribuinte, antes que lhe seja imposta qualquer consequência desfavorável, levantar impugnações à acusação feita e apresentar suas razões²⁶⁷. A ampla defesa também garante a plena prova, salvo as medidas meramente protelatórias, pois com estas não se está substancialmente defendendo, mas travando o desenrolar fluente das seqüências procedimentais legalmente previstas²⁶⁸.

O princípio da ampla defesa no processo administrativo tributário, assim como o do contraditório, exige a intimação das partes, pois sem conhecimento da demanda, não há como proceder à ampla defesa de direitos. Exige, ainda, o referido princípio que as partes possam acompanhar as atividades processuais, colaborando com a descoberta da verdade, e que

²⁶³ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992, p. 122-123.

²⁶⁴ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. **Princípios da ampla defesa e da efetividade no processo civil brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38-39; PORTA, Marcos. Ob. cit. p. 116.

²⁶⁵ GAMA, Lidia Elizabeth Peñaloza Jaramillo. **O devido processo legal**. Leme, SP: LED, 2005, p. 109.

²⁶⁶ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. Ob. cit. p. 87.

²⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas fiscais – I: procedimento administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 31.

²⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit. p. 31-32; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 414.

possam produzir sua defesa antes da decisão final. A defesa há de ser prévia, não *a posteriori*²⁶⁹.

Relativamente ao processo administrativo, são meios inerentes à ampla defesa o direito de participação nos processos, o direito à informação, a fundamentação dos atos administrativos, a publicidade, a impossibilidade de provas obtidas por meios ilícitos, o direito à prova nos seus três corolários (o direito de acesso à prova, o direito à apreciação de prova e o direito à impugnação de prova)²⁷⁰.

A ampla defesa no campo tributário atuará tanto na hipótese de o Fisco pretender receber o tributo, em razão da ocorrência do fato gerador, como quando pretenda impor penalidades em decorrência da prática de infrações.

4.5.4. A busca da verdade material no processo administrativo tributário

A verdade material é princípio específico do processo administrativo e do processo penal (*princípio inquisitivo*), em oposição ao princípio dispositivo, peculiar ao processo civil²⁷¹.

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual (os eventos ocorridos no mundo fenomênico) e sua representação formal (sua formalização através do lançamento tributário).

O princípio da verdade material, no âmbito do processo administrativo tributário²⁷², impõe à autoridade administrativa o dever de tomar decisões com base nos fatos tais como se

²⁶⁹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Ob. cit. p. 411.

²⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 11.

²⁷¹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Ob. cit. p. 415.

²⁷² A verdade material deve presidir não apenas o processo administrativo tributário, instaurado com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento regularmente notificado (art. 145, I, CTN), mas também o procedimento preparatório do lançamento.

apresentam²⁷³, devendo, pois, levar em conta todas as provas e fatos de que tenha conhecimento e até mesmo determinar a produção de provas, carreando-as aos autos, quando estas forem capazes de influenciar sua decisão²⁷⁴.

Em síntese, como observa Omara Oliveira de Gusmão, a busca da verdade material (ou seja, da veracidade dos fatos praticados pelo contribuinte) deve “ser impulsionada (princípio da oficialidade), investigada (princípio inquisitório) pelo Fisco, podendo este utilizar-se dos meios legais para encontrá-la”²⁷⁵.

4.5.5. O “duplo grau de jurisdição”: a pluralidade de instâncias julgadoras no processo administrativo tributário

Alguns doutrinadores defendem que o direito ao *duplo grau de “jurisdição”* ou à *revisibilidade*²⁷⁶, ou seja, o direito à revisão do decidido singularmente, deve ser necessariamente observado no âmbito do processo administrativo tributário pois é inerente ao contraditório e à ampla defesa²⁷⁷, princípios este que, como visto, são aplicáveis ao processo administrativo.

²⁷³ MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 121.

²⁷⁴ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 39-40.

²⁷⁵ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Aspectos do processo administrativo tributário. **I Seminário de Assuntos Tributários**. Manaus: Conselho de Recursos Fiscais, 1998, p. 10.

²⁷⁶ Entendemos ser mais precisa a segunda denominação, porquanto o emprego do termo “jurisdição”, no ordenamento jurídico brasileiro, deve ser reservado ao Poder Judiciário. Talvez por esta razão James Marins adote a expressão “duplo grau de cognição” (**Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 193).

²⁷⁷ Nesse sentido: BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 150-151; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 415; FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 168-170; SAHAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), *et. al.* **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 571; PORTA, Marcos. **Processo administrativo e o devido processo legal**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 126; 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. 102; MEIRA, Humberto. A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Processo tributário**: administrativo e judicial. Curitiba: Juruá, 2000, p. 28-29; MORAES,

Segundo tal entendimento, para que se dê cumprimento aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a estrutura administrativa destinada ao julgamento das lides fiscais deveria comportar ao menos uma etapa de revisão hierárquica dos julgamentos fiscais, consoante apregoa James Marins:

Não podem, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, instituir, no âmbito de sua competência, a denominada ‘instância única’ para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e conseqüente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisitos constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.²⁷⁸

No mesmo sentido é a lição de Marco Aurélio Greco, que expõe, nos termos que seguem, as razões de assim pensar:

(...) quanto ao seu conteúdo, a ampla defesa impõe o duplo exame da questão ao assegurar a interposição de recursos. Quando pensamos em recurso temos em mente a devolução do conhecimento da questão a outro órgão, que não aquele que se pronunciou anteriormente, o qual terá competência para reformar a decisão anterior. (...) No mínimo, portanto, a ampla defesa assegura um recurso, sendo possível que o legislador preveja outros. Estes, no entanto, estarão fora do âmbito próprio da garantia constitucional.²⁷⁹

Adotamos, contudo, tese diametralmente oposta, tendo em vista que na Constituição da República de 1988 não há garantia absoluta ao duplo grau de jurisdição, nem mesmo em sede de processo judicial²⁸⁰. Com efeito, várias são as matérias que integram a competência originária do Supremo Tribunal Federal, que as aprecia como única instância (art. 102, I, CF/1988).

Suzane de Farias Machado de. O processo administrativo tributário. **Tributo – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários**, n. 1. Fortaleza: ABC, jul.-dez./2000, p. 190.

²⁷⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 193.

²⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas fiscais – I**: procedimento administrativo. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 32-33.

²⁸⁰ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992, p. 149-150.

Assim, se até no Poder Judiciário – ao qual a Constituição assegura amplo acesso (art. 5º, XXXV) – inexistente garantia absoluta ao duplo grau de jurisdição, com muito mais razão não há que se falar em garantia constitucional à pluralidade de instâncias administrativas de julgamento²⁸¹.

Conclui-se, por conseguinte, que a pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário de revisão do lançamento é matéria da alçada do legislador ordinário²⁸² e não obrigatoriedade imposta pelo Texto Constitucional. No entanto, a partir do momento em que é assegurada ao contribuinte, pela legislação infraconstitucional, a pluralidade de instâncias administrativas de julgamento, o direito à revisibilidade das decisões passa a integrar o plexo de direitos e garantias do contribuinte, consoante explicita o § 2º do art. 5º da CF/1988, nestes termos redigido:

Art. 5º. (...)

§ 2º *Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados*, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (grifamos)

Destarte, nas hipóteses em que for consagrado o direito ao duplo grau de cognição nas legislações que regem o processo administrativo tributário, *passa o referido princípio a integrar a garantia do devido processo legal* e, assim, qualquer medida ou solução administrativa que importe restrição ao referido direito passa a ser atentatória ao Texto Constitucional.

²⁸¹ Nesse sentido: MINATEL, José Antonio. Dupla instância, formação paritária e advocatória no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 4º vol. São Paulo: Dialética, 1999, p. 99-100.

²⁸² Nesse sentido é a lição de Walter Piva Rodrigues: “(...) presente que sequer no âmbito do Poder Judiciário está assegurada a garantia do duplo grau de jurisdição, é de se admitir que legislação infraconstitucional venha dispor livremente sobre a cogitada pluralidade de instâncias administrativas” (A pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 4º vol. São Paulo: Dialética, 1999, p. 167). O próprio CTN parece corroborar tal conclusão ao dispor que os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário “*nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*” (art. 151, III).

4.6. Limites do poder dos órgãos julgadores de controlar a legalidade do lançamento no processo administrativo tributário

4.6.1. Limites do poder de revisão do lançamento: temporais e objetivos

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 revisão²⁸³.

Os primeiros encontram-se previstos nos artigos 149, parágrafo único, 173 e 150, § 4º, todos do CTN, e escapam de nossas especulações, tal como delimitado na introdução da presente dissertação.

Serão analisados, nos itens que seguem, os limites objetivos do poder dos órgãos julgadores para, no âmbito do processo administrativo tributário, exercer o controle de legalidade do lançamento (art. 145, I e II, CTN).

4.6.2. Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância

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 instância²⁸⁴.

²⁸³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.

²⁸⁴ Apesar de considerarmos que tal situação configura verdadeira *reformatio in pejus*, utilizaremos tal expressão para designar tão somente a hipótese de agravamento do lançamento na decisão de segunda instância (ver item 5.3, neste Capítulo), 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.

Como “agravamento do lançamento” considera-se, para fins dessa dissertação, 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”²⁸⁵. 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 lançamento²⁸⁶.

No âmbito do processo administrativo tributário federal²⁸⁷, 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:

Art. 15. (...)

Parágrafo único. 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)²⁸⁸

²⁸⁵ 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.

²⁸⁶ SILVA, Mauro. Ob. cit. p. 65.

²⁸⁷ No âmbito federal, o Processo Administrativo Tributário de determinação e exigência dos créditos tributários é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 06.03.1972, que até hoje se encontra em vigor, com alterações, das quais as mais importantes foram promovidas pelas Leis ns. 8.748, de 09.12.1993, 9.430, de 27.12.1996, 9.532, de 10.12.1997 e, mais recentemente, pela Medida Provisória n. 232, de 30.12.2004. Anteriormente ao Decreto 70.235/72, os procedimentos de contestação de lançamentos tributários na alçada federal eram normatizados em uma pluralidade de normas específicas para cada tributo, como o Decreto-Lei n. 37/66 (Imposto sobre Importação), o Decreto n. 58.400/66 (Imposto sobre a Renda), o Decreto n. 61.514/67 (Imposto sobre Produtos Industrializados) e outros. Além do Decreto 70.235/72, e alterações posteriores, outros atos de menor hierarquia, como portarias do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal, também compõem o plexo normativo que atualmente rege a matéria. Ressalte-se, ainda, que a Lei n. 9.784, de 29.01.1999, a qual “estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal” (art. 1º), tem aplicação supletiva ao processo administrativo tributário concernente aos tributos federais (art. 69).

²⁸⁸ Na percepção de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, o disposto no parágrafo único do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, com a redação determinada pela Lei n. 8.748/93, fundava-se “na regra geral de revisão de ofício do lançamento prevista pelo artigo 149 do CTN” (**Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 183). 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*, como adiante veremos (item 5.3., neste Capítulo). 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.

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 questão²⁸⁹.

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 decisão de 1ª instância* ou se *o agravamento do lançamento ofendesse princípio consagrado em nosso direito positivo*. (grifamos)²⁹⁰

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.

O novo prazo para impugnação do agravamento do lançamento, na hipótese sob análise, deverá começar a fluir a partir da data da ciência da decisão de primeira instância,

²⁸⁹ Com a redação determinada pela Medida Provisória n. 232, de 30.12.2004, o parágrafo único passou a dispor sobre matéria distinta da que versava anteriormente, assim encontrando-se atualmente: “A Administração Tributária poderá estabelecer hipóteses em que as reclamações, os recursos e os documentos devem ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente”.

²⁹⁰ 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.

conforme a orientação constante do parágrafo único do art. 15 do Decreto n. 70.235/72 em sua redação anterior àquela determinada pela Medida Provisória n. 232/04.

Note-se que a devolução do prazo ao contribuinte para impugnação do agravamento da exigência inicial não é uma faculdade do legislador (ao legislar acerca da possibilidade de agravamento do lançamento em decisão de primeira instância) ou da autoridade julgadora (ao agravar, em sua decisão, a exigência inicial), mas uma imposição que decorre dos princípios constitucionais do devido processo legal (art. 5º, LIV), do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).

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.

Tomando, como exemplo, o processo administrativo federal, deverá a decisão das Delegacias da Receita Federal de Julgamento conter os mesmos elementos indicados no art. 10 do Decreto n. 70.235/72, que, ao disciplinar a lavratura do auto de infração (ato de materialização do lançamento de ofício), assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ainda tomando por base o processo administrativo tributário federal, a notificação ao contribuinte para que cumpra a decisão que agravar o lançamento ou para que exerça seu direito de defesa (no prazo que lhe for reaberto) deverá, por sua vez, atender no que couber o disposto no art. 11 do Decreto n. 70.235/72, assim redigido:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:
 I - a qualificação do noticiado;
 II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
 III - a disposição legal infringida, se for o caso;
 IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
 Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Como se vê, 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 do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento)²⁹¹.

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 contenham os mesmos elementos que integram o conteúdo do lançamento e desde

²⁹¹ Em sentido contrário é a lição de Alberto Xavier, que não admite a *reformatio in pejus*, 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).

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 e serão evitadas eventuais alegações de que o agravamento do lançamento ofendeu qualquer dos princípios citados.

4.6.3. 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”²⁹².

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 partes²⁹³.

²⁹² NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 153.

²⁹³ NERY JÚNIOR, Nelson. Ob. cit. p. 153.

Antes de adentrarmos na análise de tal problema no âmbito do processo administrativo tributário²⁹⁴, é importante que tracemos os contornos do conceito de *reformatio in pejus* em tal seara.

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”²⁹⁵.

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 instância²⁹⁶.

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*²⁹⁷.

²⁹⁴ 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, pois a vedação é de estatura constitucional” (**Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155).

²⁹⁵ 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”.

²⁹⁶ NERY JÚNIOR, Nelson. Ob. cit. p. 160.

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 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, estatui que:

Art. 64. 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.

Parágrafo único. 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”²⁹⁷.

A possibilidade da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário é defendida por Helena Marques Junqueira, pois:

²⁹⁷ Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 171.

²⁹⁸ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156. Os autores citados não vêem 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).

(...) 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.²⁹⁹

No mesmo sentido é a lição de Sergio André Rocha Gomes da Silva, que destaca a função do processo administrativo como instrumento de realização da legalidade administrativa: “Não se trata, portanto, de proteger os interesses dos particulares e servidores a qualquer custo, mesmo que *contra legem*”³⁰⁰.

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?

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 grau³⁰¹);

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

²⁹⁹ 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.

³⁰⁰ SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. **Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 176.

³⁰¹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 171.

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.

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, como visto (item 4.5.5, do Capítulo IV), 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”³⁰², 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”³⁰³.

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)³⁰⁴.

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 lançamento³⁰⁵.

³⁰² KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 74.

³⁰³ KOCH, Deonísio. Ob. cit. p. 75. No mesmo sentido: GHIZZU, 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. Semelhante é o argumento de Mary Elbe Queiroz, que destaca a “incompetência legal e estrutural” dos órgãos de segunda instância “para procederem a qualquer lançamento ou agravamento, devendo limitar-se a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo” (**Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 170).

³⁰⁴ Posição mais radical é a de Alberto Xavier, que não admite a *reformatio in pejus*, 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).

³⁰⁵ Nesse sentido, mas referindo-se apenas ao recurso de ofício: SAHAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), et. al. **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 572.

4.6.4. Revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário através de “termo aditivo” ou “lançamento complementar”

O chamado “termo aditivo” ou “lançamento complementar” 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:

Art. 18. (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados *no curso do processo*, forem verificadas incorreções, omissões 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)

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”.

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”³⁰⁶.

Ademais, quando da lavratura do Termo Aditivo resultar majoração do débito original, o referido termo deverá observar como limite temporal o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN: dito de outro modo, o referido termo somente poderá ser lavrado enquanto não decorrido o prazo legal indicado no dispositivo citado³⁰⁷.

4.6.5. 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 jurídica³⁰⁸.

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

³⁰⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 167.

³⁰⁷ Nesse sentido é o disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN.

³⁰⁸ 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 produz³⁰⁹. 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)³¹⁰. Nesse sentido é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, que assim expõe seu pensar:

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.³¹¹

Assim, exemplifica Paulo de Barros Carvalho, se o evento, que ocorreu no território do Município M, é consignado como tendo acontecido no Município M’, temos, uma vez provado o engano, caso de erro de fato. Por outro lado, exemplifica o mesmo autor, se a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, tem-se erro de direito³¹².

O erro de direito, segundo Marcello Caetano, pode revestir uma de três modalidades: a) *erro na aplicação da lei*: quando é aplicada, por ignorância ou por engano, uma norma quando se deveria ter aplicado outra; b) *erro na interpretação da lei*: quando a norma aplicada era efetivamente a aplicável, mas deu-se à mesma entendimento diverso daquele que deveria ter; c) *erro na qualificação jurídica dos fatos*: quando os fatos que serviam de pressuposto à aplicação da lei foram enquadrados numa figura jurídica que não era aquela que lhes cabia³¹³.

³⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 104-105.

³¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 204.

³¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 663.

³¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 236-237.

³¹³ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 140.

Registre-se ser opinião unânime da doutrina a possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato³¹⁴. 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:

(...) se o fisco incorreu em erro de direito, isto é, se cometeu um erro na apreciação da natureza jurídica do fato gerador (p.ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), não pode rever o lançamento: com efeito, 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 (...). (grifos no original)³¹⁵

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 lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a *fatos completamente conhecidos e provados*. (grifos no original)³¹⁶

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.

³¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 340.

³¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 108-109.

³¹⁶ 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).

146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária³¹⁷.

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 direito³¹⁸, 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 viciado³¹⁹.

³¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.

³¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 204.

³¹⁹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 43, São Paulo: Dialética, julho/1999, p. 59.

CONCLUSÕES

Por tudo quanto foi exposto na presente dissertação, pode-se, concluir, em síntese, que:

a) relativamente à obrigação tributária principal – assim entendida a tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, CTN) –, distingue o Código Tributário Nacional o nascimento da obrigação tributária e o nascimento do crédito tributário;

b) lançamento é o ato administrativo, privativo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que, declarando a ocorrência da obrigação tributária principal, constitui o crédito tributário correspondente, entendendo-se como crédito tributário, na sistemática do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal revestida de liquidez e exigibilidade;

c) o lançamento afigura-se imprescindível à exigência de quaisquer receitas tributárias, ainda que se opere por omissão da autoridade encarregada de praticá-lo, como se dá na homologação tácita (art. 150, § 4º, CTN), que ocorre pelo mero decurso de certo prazo;

d) se considerarmos o lançamento como ato administrativo, será ele sempre de ofício (pois é, em qualquer caso, privativo da autoridade fazendária) e as modalidades a que alude o CTN seriam, em verdade, espécies distintas de procedimento preparatório e não de lançamento;

e) definindo-se o lançamento tributário como sendo um ato administrativo, aplicam-se a ele os princípios e as regras que compõem o regime jurídico do gênero, isto é, dos atos administrativos em geral, também sendo aplicável o mesmo sistema de invalidades aplicáveis aos atos administrativos como gênero;

f) o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é, em princípio, inalterável administrativamente, característica que visa preservar a estabilidade da relação jurídica atingida pelo lançamento;

g) a regra da imutabilidade do lançamento tributário não é absoluta, porquanto admite o CTN a possibilidade de revisão do referido ato administrativo nas hipóteses descritas nos artigos 145 e 149;

h) a iniciativa modificadora do lançamento, partida do sujeito passivo, é representada por sua impugnação ao lançamento (art. 145, I, CTN), ao passo que as providências dos órgãos fazendários no sentido de rever o lançamento notificado se traduzem, pela ordem natural, em: iniciativa de ofício da autoridade administrativa ou recurso de ofício (art. 145, III e II, CTN).

i) o recurso de ofício (art. 145, II, CTN) não deve ser visto como procedimento autônomo em relação à impugnação do sujeito passivo (art. 145, I, CTN), mas como parte integrante dela, porquanto o recurso de ofício verifica-se depois de instaurada a discussão sobre a validade do lançamento, o que pressupõe a movimentação inicial do sujeito passivo no sentido da sua impugnação;

j) o lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser impugnado por este (art. 145, I, CTN), com o que se instaurará o processo administrativo tributário, que não configura prorrogação do lançamento, mas procedimento de controle da legalidade do referido ato administrativo impositivo e que com este não se confunde;

l) a finalidade do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários está em garantir que o ato administrativo de lançamento se realize de acordo com os princípios de observância obrigatória pela Administração (inclusive a Tributária);

m) os princípios que informam o processo administrativo tributário (dentre eles o do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa) atuam como limites ao poder dos órgãos julgadores no exercício da função de controlar a legalidade do lançamento tributário;

n) o Texto Constitucional consagrou a obrigatoriedade da existência de um processo administrativo de controle de lançamentos tributários, pois os atos impositivos de tributo ou

penalidade pecuniária podem restringir direitos de bens dos administrados e a garantia constitucional do “devido processo legal” veda ato (judicial ou administrativo) atentatório à liberdade ou bens dos particulares que não esteja inserido em um processo;

o) a pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário de revisão do lançamento é matéria da alçada do legislador ordinário e não obrigatoriedade imposta pelo Texto Constitucional;

p) a partir do momento em que é assegurada ao contribuinte, pela legislação infraconstitucional, a pluralidade de instâncias administrativas de julgamento, o direito à revisibilidade das decisões passa a integrar a garantia do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/1988) e, assim, qualquer medida ou solução administrativa que importe restrição ao referido direito passa a ser atentatória ao Texto Constitucional;

q) a possibilidade do agravamento do lançamento em decisão de primeira ou de segunda instância é possível desde que todos os elementos necessários ao lançamento estejam contidos na decisão e desde que o agravamento não ofenda princípio consagrado em nosso direito positivo;

r) o “termo aditivo”, como instrumento de revisão do lançamento tributário, pode ser utilizado tanto para a majoração quanto para a redução do débito exigido originalmente através do lançamento tributário;

s) se da lavratura do Termo Aditivo resultar majoração do débito original, o mesmo somente poderá ser utilizado em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte por supressão de instância, caso em que o referido termo somente poderá ser lavrado enquanto não decorrido o prazo legal indicado no art. 173 do CTN;

t) 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;

u) 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 viciado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Teoria geral da relação jurídica**. v. 1. Coimbra: Almedina, 1997.
- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et. al.* **Da especialização da justiça tributária**. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974.
- ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AYALA, José Luis Pérez de. **Dinámica de la relación jurídica tributaria em el derecho español**. Madrid: Dykinson, 1997.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral das obrigações**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARROS, José Eduardo Monteiro de. Teoria geral do lançamento. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 411-424.
- BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. t. II. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1955.
- BITTAR, Djalma. **Relação jurídica tributária instrumental**. São Paulo: LTr, 2002.

_____. **Relação jurídica tributária em nível lógico.** São Paulo: LTr, 1993.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária:** uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Lançamento tributário.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento administrativo tributário.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal.** São Paulo: Saraiva, 1993.

CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo.** Coimbra: Almedina, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direito tributário:** fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário.** São Paulo: Atlas, 1996.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário:** a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORRÊA, Walter Barbosa. Lançamento tributário e ato administrativo nulo. **Revista de Direito Tributário**, n. 1, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jul.-set./1977, p. 33-41.

COSTA, Alcides Jorge. Lançamento. In: **Direito tributário: conferências**. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado (Série Estudos), 1977, p. 11-37.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

COSTA JÚNIOR, Olímpio. **A relação jurídica obrigacional: situação, relação e obrigação em direito**. São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributário**. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.

COSTA, Wille Duarte. **Relação jurídica: conceito e estrutura**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito romano**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: Juruá, 2004.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

DIAS, Manoel Antonio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira *et. al.* (coord.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 327-363.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte**. Campinas: Copola, 1995.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Trad. de Arnaldo Setti. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1990.

_____; _____. **Curso de derecho administrativo**. v. 1. 3. ed. 2. tir. Madrid: Civitas, 1980.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 307-333.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá, 2003.

FREITAS, Vladimir Passos de (coord.), *et. al.* **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

GAMA, Lidia Elizabeth Peñaloza Jaramillo. **O devido processo legal**. Leme, SP: LED, 2005.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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.

GIANNINI, Massimo Severo. **Lezione di diritto amministrativo**. v. 1. Milano: Dott. A. Giuffré, 1950.

GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas fiscais – I: procedimento administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1977.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Trad. de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949.

GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. Curitiba: Juruá, 2003.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Do lançamento tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli *et. al.* (coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 96-136.

GUIMARÃES, Marco Antônio Miranda. **Ação fiscal: limites à fiscalização tributária; impugnação ao lançamento**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Aspectos do processo administrativo tributário. **I Seminário de Assuntos Tributários**. Manaus: Conselho de Recursos Fiscais, 1998, p. 7-31.

HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. O caráter declaratório do lançamento tributário. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **Direito tributário constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 223-260.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

JARACH, Dino. **O fato impositivo**. Traduzido por Dejalma de Campos. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

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.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação tributária**. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Controle administrativo do lançamento tributário. **Idéia Nova**: veículo de divulgação científico-literário dos estudantes da Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da UFPE, n. 1, Recife: Ed. do autor, jan.-jun./2003, p. 129-151.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

_____. Lançamento tributário e sentença judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64, São Paulo: Dialética, janeiro/2001, p. 91-98.

_____. Impossibilidade de tributo sem lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 90, São Paulo: Dialética, março/2003, p. 56-61.

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.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Processo administrativo fiscal: função, natureza e objeto. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). **Processo administrativo tributário e previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 115-149.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 51-78.

MASAGÃO, Mário. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

_____. **Direito administrativo moderno**. 9. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRA, Humberto. A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Processo tributário: administrativo e judicial**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 15-61.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18. ed. Atualiz. por Eurico de Andrade Azevedo *et. al.* São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. **Princípios da ampla defesa e da efetividade no processo civil brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

MINATEL, José Antonio. Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 4º vol. São Paulo: Dialética, 1999, p. 93-103.

MONTERO, José Maria Lago. El procedimiento de liquidación. In: AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de derecho tributario**. t. 2: la relación jurídico-tributaria; el procedimiento de aplicación de la norma tributaria. Bogotá: Temis, 2001, p. 367-419.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Suzane de Farias Machado de. O processo administrativo tributário. **Tributo – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários**. n. 1. Fortaleza: ABC, jul.-dez./2000, p. 187-200.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário**: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública. Barueri, SP: Manole, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Crédito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992.

_____. **Princípios fundamentais – Teoria geral dos recursos**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **Manual de introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional**: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato administrativo**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

OVIEDO, Carlos Garcia. **Derecho administrativo**. v. 1. 5. ed. Atualizada por Enrique Martinez Useros. Madrid, 1955.

PAMPLONA, Danielle Anne. **Devido processo legal**: aspecto material. Curitiba: Juruá, 2004.

PEDRA, Glacy F. **Você conhece direito tributário?** Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1979.

PESSOA, Robertônio. **Curso de direito administrativo moderno**. Brasília: Consulex, 2000.

PICCIOLI, Gianlorenzo. **L'accertamento tributario**. Padova: CEDAM, 1998.

POLETTI, Ronaldo. **Introdução ao direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

PORCHAT, Décio. **Suspensão do crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORTA, Marcos. **Processo administrativo e o devido processo legal**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. A revisão do lançamento tributário (o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 6º vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 113-139.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O novo processo administrativo tributário**. São Paulo: IOB, 1993.

RODRIGUES, Walter Piva. A pluralidade de instâncias no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo tributário**. 4º vol. São Paulo: Dialética, 1999, p. 163-169.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributário: parte general**. 13. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2003.

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.

SAMPAR, Marcos Donizeti. Lançamento e revisão de ofício do lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, São Paulo: Dialética, agosto/2000, p. 67-74.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS NETO, João Antunes dos. **Da anulação ex officio do ato administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

SILVA, Clarissa Sampaio. **Limites à invalidação dos atos administrativos**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

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.

SIMÕES, Mônica Martins Toscano. **O processo administrativo e a invalidação de atos viciados**. São Paulo: Malheiros, 2004.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário: constituição e exigências administrativas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_____. Procedimento tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 369-409.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 158-179.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.

VALERO, Luiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos dos contribuintes. In: TÔRRES, Heleno Taveira *et. al.* (coord.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 211-254.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

VIEIRA, Leliana Maria R. de Pontes. **Contencioso e processo fiscal**. 4. ed. Brasília, DF: Vestcon, 2001.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Processo fiscal federal anotado**. São Paulo: Saraiva, 1993.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.