

LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Introdução

É sabido que o lançamento - concebido como a atividade administrativa pela qual o Fisco constitui o crédito tributário e notifica o sujeito passivo para pagá-lo (art. 142, CTN) - pode eventualmente conter irregularidades (vícios) e que a Administração Pública pode e deve rever seus atos quando eivados de nulidades (Súmulas 346 e 473 do STF).

O direito brasileiro estabeleceu duas ordens de limitações que se impõem ao poder de revisão do lançamento: *limites temporais*, que dizem respeito ao prazo dentro do qual a revisão pode ser legitimamente efetuada, e *limites objetivos*, assim entendidos os relativos aos fundamentos que podem ser invocados para proceder à revisão.¹ Os primeiros encontram-se previstos nos arts. 149, parágrafo único, 173 e 150, § 4º, todos do CTN, e escapam de nossas especulações.

O presente trabalho visa analisar as hipóteses que, segundo o CTN, autorizam a revisão do lançamento tributário e definir os limites objetivos do poder dos órgãos julgadores para, no âmbito do processo administrativo tributário, exercer o controle de legalidade do lançamento.

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

1. O lançamento tributário e sua função no contexto da relação jurídica tributária

A expressão “relação jurídica” designa o vínculo que liga duas ou mais pessoas, estabelecendo direitos e deveres recíprocos. A relação tributária, como espécie de relação jurídica que é, possui a mesma estrutura formal das relações jurídicas em geral.

O objeto da relação jurídica tributária varia conforme o tipo de obrigação, segundo a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966): enquanto a chamada “obrigação principal” tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, CTN), a denominada “obrigação acessória” tem por objeto prestações positivas ou negativas, isto é, de fazer ou de não-fazer (art. 113, § 2º, CTN).

A obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 114 e 115, CTN). A obrigação tributária principal, no entanto, necessita de uma atividade administrativa (o lançamento - art. 142, CTN) que a declare existente, para se tornar líquida e ser objeto de cobrança.² A obrigação tributária principal revestida de liquidez e, por conseguinte, de exigibilidade, recebe do CTN a denominação de *crédito tributário*.

A eficácia do lançamento tributário - com exceção daquele que se dá por homologação (art. 150, CTN) - somente surge quando o mesmo é comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação, dando-lhe conhecimento dos termos de exigibilidade do crédito (arts. 145 e 160, CTN).³

-
2. 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).
 3. No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não há notificação do Fisco informando o quanto e quando pagar, pois neste caso é a lei que estabelece como dever do sujeito passivo a tarefa de aplicar o direito aos fatos, apurar e recolher o montante devido no prazo legal. Vencido o referido prazo, fica o devedor faltoso sujeito às sanções legais, dentre as quais o lançamento de ofício com multa punitiva e demais acréscimos.

2. A revisibilidade do lançamento segundo o Código Tributário Nacional

2.1. Aspectos gerais

Em princípio, o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é administrativamente inalterável. Tal situação visa preservar a estabilidade da relação jurídica atingida pelo lançamento.

No entanto, visando estabelecer o equilíbrio entre a necessidade de preservar a estabilidade das relações jurídicas e a legalidade da atuação estatal (que preside todo o direito tributário), o próprio CTN, em seu art. 145, esclarece que o lançamento notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de: a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; c) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN, que regula o chamado “lançamento de ofício”.

Ressalte-se que o CTN não emprega os termos “anulação” ou “revogação” ao se referir ao tema da reapreciação do lançamento. Apenas a última expressão, contudo, pode ser empregada em tal contexto.

Anulação é a providência, da Administração ou do Judiciário, para que se retire do mundo jurídico ato administrativo ilegal, ao passo que a *revogação* também é modalidade de desfazimento do ato administrativo, não por motivo de ilegalidade, mas de inoprotunidade ou inconveniência.

Ocorre que é no âmbito dos atos administrativos discricionários onde o poder de revogação encontra seu campo absoluto de aplicação. Por outro lado, no tocante aos atos *vinculados* - como o que formaliza o lançamento tributário (art. 142, parágrafo único, CTN) -, existe uma regra geral que diz respeito à *irrevogabilidade* deles, e é o seguinte o fundamento de tal regra: se o ato era vinculado, não havia possibilidade de outro comportamento possível, e apenas um era legítimo (praticado o fato gerador, deve ser efetivado o lançamento tributário). Assim, se se pratica o único comportamento admitido,

esgotou o agente sua competência e não mais a possui para revogar o ato resultante daquele comportamento.⁴

Considerando que a revogação de atos administrativos só é possível quando resultem do exercício de poderes discricionários e que a atividade administrativa do lançamento é *vinculada*, conclui-se que, em matéria de lançamento, não se cogita de revogação.

Feitas tais considerações gerais, passa-se a analisar as hipóteses de revisão do lançamento tributário, tal como disciplinada a matéria pelo CTN.

2.2. Impugnação do sujeito passivo

Efetuada o lançamento, as normas que regulam o processo administrativo tributário estabelecem um prazo dentro do qual o sujeito passivo poderá formular sua defesa à própria autoridade administrativa, com o que restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário em debate (art. 151, III, CTN).

Ressalte-se que o princípio da *inafastabilidade do controle jurisdicional* confere indubitavelmente ao Poder Judiciário a capacidade de rever lançamentos tributários, tendo em vista que, por força daquele comando constitucional, *nenhuma* lesão ou ameaça a direito poderá ser subtraída de sua apreciação (art. 5º, XXXV, CF).

Entretanto, segundo concebemos, o poder conferido ao Poder Judiciário é o de *rever* o lançamento, não, porém, o de *alterá-lo*. Isto porque, segundo o CTN, a atividade de constituição do crédito tributário - ou seja, a atividade de lançamento tributário - é *privativa* da administração pública (art. 142, *caput*). Assim, poderá um juiz, por exemplo, no exercício do controle difuso (por via de exceção) de constitucionalidade de lei ou ato normativo, reconhecendo o caráter confiscatório de determinada exação, ordenar o cancelamento do lançamento realizado, mas não poderá aplicar outra alíquota prevista na legislação, que entenda ser a adequada à hipótese.

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

Em síntese, o inciso I do art. 145 do CTN é perfeitamente aplicável às impugnações formuladas pelo sujeito passivo no âmbito do Poder Judiciário, cujos integrantes, no entanto, deverão exercer seu poder de revisão dos lançamentos tributários sem usurpar a competência da Administração Tributária, pois, como bem destaca Ramón Valdés Costa, o lançamento tributário é “*un acto administrativo y no jurisdiccional*”.⁵

2.3. Recurso de ofício

O recurso de ofício (art. 145, II, CTN) é o que compete à autoridade administrativa de primeira instância que entender procedente, no todo ou em parte, a impugnação do sujeito passivo.

Se o órgão de hierarquia superior der provimento ao recurso de ofício, reformará a decisão, total ou parcialmente, ou, se negar provimento ao recurso, confirmará a decisão. Disso resultará que o lançamento anulado pela decisão de primeiro grau será restabelecido, no primeiro caso, ou permanecerá anulado, no segundo.

Cabe, ainda, a respeito do tema a seguinte indagação: o recurso voluntário, de iniciativa do sujeito passivo (interposto em face de decisão de primeira instância que entender improcedente, no todo ou em parte, sua impugnação ao lançamento), também enseja, como o recurso de ofício, a revisão do lançamento tributário?

Analisando o instituto do “recurso de ofício”, entende Zuudi Sahakihara que o mesmo “não enseja a alteração do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o anula, havendo, assim, um equívoco por parte do CTN”. E conclui o citado autor: “É a decisão que é modificada ou mantida, e não o lançamento”.⁶ Poder-se-ia sustentar, de igual modo, que o recurso voluntário não enseja a revisão do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o julgou procedente e, desse modo,

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

6. FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) et. al. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 572.

a decisão de primeiro grau é que seria modificada ou mantida, e não o lançamento.

Para definir se o recurso de ofício e o voluntário não ensejam a revisão do lançamento, por não dizerem respeito a este ato, mas à decisão recorrida, faz-se necessário definir primeiramente se o ordenamento jurídico brasileiro admite a *reformatio in pejus*, assim entendido o agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento.⁷ Admitindo-se o agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, chegaremos à conclusão de que o recurso de ofício e o voluntário ensejam a revisão do lançamento, já que o órgão de segunda instância poderá, apreciando o(s) recurso(s), alterar para mais os valores indicados no lançamento tributário.⁸

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

2.4. Iniciativa de ofício da autoridade administrativa

A modificação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante dispõe o inciso III do art. 145 do

7. Apesar de considerarmos que o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância configura verdadeira *reformatio in pejus*, utilizaremos tal expressão no presente trabalho para designar tão-somente a hipótese de agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, tal como o faz a maioria da doutrina. Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 170; SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 174-5.

8. Sem adentrar na questão da possibilidade (ou não) da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo tributário, Luciano Amaro leciona que o recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo (cuja impugnação não tenha sido acolhida pela autoridade administrativa de primeira instância) também pode propiciar a alteração do lançamento (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 340). No mesmo sentido: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 245.

CTN, só se toma possível em casos específicos, relacionados no art. 149 do CTN.

Ressalte-se que a Fazenda Pública, em qualquer dos casos descritos nos incisos II a IX do art. 149 do CTN, deverá observar a limitação imposta pelo parágrafo único do mesmo artigo, assim redigido: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

3. Limites objetivos do controle de legalidade do lançamento no processo administrativo tributário

3.1. Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância

A respeito dos limites do poder revisional do lançamento no processo administrativo tributário, uma primeira - e tormentosa - questão diz respeito à possibilidade de agravamento do lançamento na decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como “agravamento do lançamento” considera-se, nesse trabalho, a alteração de quaisquer dos elementos que integram o conteúdo do referido ato administrativo, de modo que este seja “aumentado, intensificado ou tornado mais pesado”.⁹ Incluem-se, pois, no conceito supra, não apenas o aumento da quantia exigida do sujeito passivo, mas também as alterações nos pressupostos de fato e de direito que corroborem para o robustecimento do lançamento.¹⁰

No âmbito do processo administrativo tributário federal, a possibilidade de agravamento do lançamento na decisão de primeira instância foi introduzida pela Lei n° 8.748, de 09.12.1993, que alterou a redação original do parágrafo único do art. 15 do Decreto n° 70.235, de 06.3.1972, o qual passou a vigorar com o seguinte teor:

9. SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002, p. 64.

10. *Idem*, p. 65.

“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” (grifos nossos).¹¹ O referido dispositivo, no entanto, teve sua redação alterada pela MP n° 232, de 30.12.2004, que suprimiu a menção expressa da possibilidade de agravamento do lançamento na hipótese em questão.

Comentando o parágrafo único do art. 15 do Decreto n° 70.235/72, com a redação determinada pela Lei n° 8.748/93, era a seguinte a conclusão de Mauro Silva: “Permitido, pois, pela lei, o agravamento do lançamento durante o julgamento de 1ª instância. A partir daí, a possibilidade do agravamento do lançamento só encontraria obstáculos se *todos os elementos necessários ao lançamento não estivessem contidos na decisão de 1ª instância* ou se *o agravamento do lançamento ofendesse princípio consagrado em nosso direito positivo*” (grifos nossos).¹²

A despeito da supressão, do texto do Decreto n° 70.235/72, da menção expressa à possibilidade de agravamento do lançamento pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância, *entende-se 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 primeira 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,

11. O parágrafo único do art. 64 da Lei n° 9.784, de 29.1.1999 - que tem aplicação supletiva ao processo administrativo tributário concernente aos tributos federais (conforme o art. 69 da citada lei), não menciona expressamente a possibilidade de agravamento da exigência inicial na decisão de primeira instância administrativa, mas tão-somente *em grau de recurso*. No entanto, ao aceitar a *reformatio in pejus* em segunda instância, está, por via de consequência, admitindo a possibilidade do agravamento do lançamento em primeira instância, porquanto nesta hipótese não estará ocorrendo sequer supressão de instância quanto ao julgamento do agravamento em questão.

12. SILVA, Mauro. *Op. cit.*, p. 65.

o acréscimo realizado no lançamento em decorrência da decisão de primeira instância. Relativamente ao primeiro requisito para legitimar o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância, este 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, 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 nº 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).¹³

A possibilidade do agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa *independe de previsão expressa na legislação*, podendo - e devendo - os julgadores administrativos singulares adotarem tal prática com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões atendam os requisitos anteriormente expostos.¹⁴

13. Em sentido contrário é a lição de Alberto Xavier, que não admite o agravamento da exigência inicial, ainda que o órgão de julgamento tenha poderes de órgão de lançamento (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 172).

14. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância não enseja a interposição de recurso de ofício, mas apenas de recurso voluntário de iniciativa do sujeito passivo.

3.2. Agravamento do lançamento na decisão de segunda instância

Outra questão igualmente polêmica envolvendo os limites da revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário é a possibilidade (ou não) do agravamento do lançamento na decisão de segunda instância (*reformatio in pejus*).

A proibição da *reformatio in pejus* no processo civil, na definição de Nelson Ney Jr., “tem por objetivo evitar que o tribunal destinatário do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente”.¹⁵ No entender do autor citado - que analisa a questão à luz do processo civil brasileiro - restaria configurada a *reformatio in pejus* em uma das seguintes hipóteses: a) quando a decisão de segundo grau extrapole o âmbito de devolutividade fixado com a interposição do recurso; ou b) em virtude de não haver recurso da parte contrária. A reforma para pior fora dos casos mencionados não se insere, segundo o autor citado, na proibição em questão. Assim, exemplifica, se a parte adversa também interpõe recurso, não haverá *reforma in pejus* se o tribunal acolher qualquer dos recursos de ambas as partes.¹⁶

Antes de adentrarmos a análise de tal problema no âmbito do processo administrativo tributário¹⁷, é importante que tracemos os contornos do conceito de *reformatio in pejus* em tal seara.

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” -

15. NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 153.

16. *Idem*, p. 153.

17. No entender de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, a *reformatio in pejus* é inconstitucional, pois afronta às incisos LIV e LV do art. 5º da CF, “e pouco importa que leis a aceitem textualmente, pois a vedação é de estatura constitucional” (*Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155).

mas condição de eficácia da decisão de primeira instância contrária à Fazenda Pública.

Por exemplo, se a autoridade julgadora de primeira instância, acatando a impugnação do contribuinte, julga totalmente improcedente o lançamento e recorre de ofício à segunda instância, o eventual provimento do recurso de ofício não estaria piorando a situação do “recorrente”, por faltar a este, como dito, a “insatisfação com a decisão recorrida”.¹⁸

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 instância.¹⁹

Não se considera *reformatio in pejus* a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso de ofício, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*.²⁰

Portanto, considera-se como *reformatio in pejus* (agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento) a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento a recurso voluntário (de iniciativa do contribuinte) ou recurso de ofício (de iniciativa da autoridade julgadora de primeiro grau), reforma a decisão recorrida e *modifica a exigência inicial, agravando-a*. O referencial tomado, como se vê, não é 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

18. Poder-se-ia alegar, no entanto, que teria restado configurada a *reformatio in pejus*, no exemplo citado, *quanto ao contribuinte*, que havia obtido êxito em primeira instância de julgamento. Ocorre que a noção da proibição da *reformatio in pejus* (para os que admitem a existência de tal proibição) visa evitar que a autoridade julgadora destinatária do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente, o que não seria o caso, porquanto o contribuinte não havia interposto recurso algum. O mesmo raciocínio é aplicável à hipótese de sucumbência recíproca na decisão de primeira instância, com interposição simultânea de recurso voluntário e “recurso de ofício”.

19. NERY JR., Nelson. *Op. cit.*, p. 160.

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

da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo federal, quando, no art. 64 da Lei nº 9.784, de 29.1.1999, assim dispõe: “O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência” (grifos nossos). O parágrafo único do citado artigo, por sua vez, assim encontra-se redigido: “Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão” (grifos nossos).

Note-se que o dispositivo transcrito somente tem aplicação ao agravamento da exigência inicial em decisão de segunda instância, porquanto fala em “recurso”, “recorrente” e “decisão recorrida”. Nesse caso, como observam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, “a Administração-juiz se despe transitoriamente da condição de julgador e atua, supletivamente, por força do princípio da oficialidade, como Administração-instrutora processual”²¹.

A possibilidade da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário é defendida por Helena Marques Junqueira, pois “o tributo e a atividade administrativa tributária são totalmente regidos pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade e, havendo lei que a determine, a revisão do lançamento tributário se dará no sentido de exigir o tributo devido, mesmo que sendo maior do que o inicialmente cobrado, antes da impugnação do contribuinte”.²²

Surge, então, o seguinte questionamento: que situação o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99 pretende disciplinar? Dito de outro modo: que hipótese pretendeu o legislador regular com a elaboração do dispositivo em questão?

-
21. FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo...*, p. 156. Os autores citados não vêm na hipótese descrita um caso de *reformatio in pejus*, pois é instaurado, em razão do princípio da legalidade e da busca da verdade material, “um efetivo e equilibrado contraditório, com o que não se coloca em xeque os princípios da boa-fé, do contraditório e da isonomia”.
22. JUNQUEIRA, Helena Marques. *A reformatio in pejus* no processo administrativo. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 107-8. No mesmo sentido: SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 176.

Poder-se-ia alegar que o referido dispositivo, ao prever a possibilidade do órgão recursal agravar a situação do recorrente, estaria se referindo à hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*. Ocorre que, neste caso, não faria sentido determinar que o contribuinte seja cientificado para que formule suas alegações antes da decisão, tendo em vista que:

a) se a autoridade de primeira instância decidiu pela improcedência do lançamento e recorreu de ofício à segunda instância, o contribuinte não interpôs recurso e, por conseguinte, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão, em respeito ao duplo grau²³);

b) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, não tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi desfavorável, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão);

c) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi contrária, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso;

d) se a autoridade de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso.

Nos dois primeiros casos, o contribuinte não pode utilizar a prerrogativa a que se refere o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99, pois o dispositivo aborda a hipótese da decisão que

23. QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário...*, p. 171.

possa agravar a “situação do *recorrente*” (grifos nossos). 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.

Pelo exposto, conclui-se que o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 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 nº 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) *por supressão de instância(s)*, porquanto nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*.

É certo que não há na Constituição da República de 1988 garantia absoluta ao duplo grau de jurisdição, nem mesmo em sede de processo judicial, inexistindo, pois, garantia *constitucional* à revisibilidade das decisões administrativas. Ocorre que, a partir do momento em que a legislação infraconstitucional assegura 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 nº 9.784/99, na hipótese de agravamento da exigência inicial (a saber: ciência ao recorrente para que formule suas alegações antes da decisão), nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as*

instâncias de julgamento previstas na legislação, caracterizando supressão de instância e, pois, cerceamento do direito constitucional à ampla defesa e aos recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, CF/1988), corolário que é da garantia do *devido processo legal*.

No entanto, ainda que fosse adotada a solução correta para o caso - que seria reabrir ao contribuinte *todas as instâncias de julgamento*, para que pudesse formular *em cada uma delas* suas alegações contra o agravamento do lançamento -, a *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário esbarraria noutro obstáculo: os órgãos julgadores de segunda instância são normalmente de *composição mista*, isto é, integrados por servidores da repartição fazendária e por pessoas estranhas à Administração Pública.

É que, como sustenta Deonísio Koch, “quem não pode constituir também não pode alterar”²⁴, o que exige, por conseguinte, que o órgão de julgamento *tenha poderes de órgão de lançamento*. Lembra, contudo, o autor citado que “a composição dos conselhos de contribuintes é paritária, de modo que nem todos os membros são revestidos da capacidade para lançar crédito tributário”.²⁵ Só seria possível, no caso, o agravamento do lançamento se os órgãos julgadores de segunda instância forem ocupado *exclusivamente* por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de segunda instância - que estará, em verdade, substituindo o lançamento original - não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento).

Considerando, pelo exposto, não se apresentar juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, conclui-se que o recurso de ofício e o voluntário, em verdade, não ensejam a alteração do lançamento, pois não dizem respeito ao

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

25. *Idem*, p. 75. No mesmo sentido: GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 48, set. 1999, p. 20; QUEIROZ, Maiy Elbe. *Do lançamento tributário...*, p. 170.

referido ato impositivo, mas à decisão de primeira instância: é esta a modificada ou mantida, não o lançamento.

3.3. Revisibilidade do lançamento através de “lançamento complementar”

O chamado “lançamento complementar” ou “termo aditivo” é previsto na legislação de processo administrativo de certos entes da Federação e consiste em instrumento que permite ao Fisco, no decorrer do processo administrativo tributário (e antes de proferida decisão administrativa), corrigir algum erro porventura constatado no ato administrativo de lançamento tributário.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235, de 06.3.1972, 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 nº 8.478, de 09.12.1993, assim dispõe:

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados *no curso do processo*, forem verificadas incorreções, omissões ou inexistências de que resultem *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, será lavrado *auto de infração* ou emitida *notificação de lançamento complementar*, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (grifos nossos)²⁶

A revisão do lançamento através de lançamento complementar (ou suplementar) encontra fundamento no inciso III do art. 145 do CTN e, no âmbito administrativo, pode ser utilizada tanto para a *majoração* quanto para a *redução* do débito exigido originalmente através do lançamento tributário. O emprego de tal ato, no entanto, não é ilimitado.

26. No âmbito do processo administrativo tributário do Estado do Amazonas, o Decreto nº 4.564, de 14.3.1979, dispõe que: “De quaisquer correções efetuadas no Auto de Infração e Notificação Fiscal deverá ser cientificado o atuado por escrito, caso em que lhe será dado um novo prazo para defesa”.

Com efeito, a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte ao qual estará sendo negada a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*, caracterizando supressão de instância e violação à garantia do *devido processo legal*. Esse novo lançamento, portanto, como enfatiza Mary Elbe Queiroz, “em respeito ao duplo grau de jurisdição, deverá ser apreciado pela mesma autoridade julgadora de primeira instância administrativa e, só posteriormente, poderá ser objeto de recurso para a segunda instância”.²⁷

3.4. 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 dá-se 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 jurídica.²⁸

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 conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Ocorre o erro de fato quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos (por exemplo, os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente).²⁹

27. QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle...*, p. 167.

28. SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*, Fortaleza, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, v. 5, 2001, p. 30.

29. MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 104-5; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*.

Registre-se ser opinião unânime da doutrina a possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato. Tal possibilidade é confirmada pelo inciso VIII do art. 149 do CTN.

Quanto ao erro de direito, no entanto, reina a controvérsia, pois uma parcela da doutrina entende que o erro de direito não enseja a revisão do lançamento. Nesse sentido é o entender de Rubens Gomes de Sousa, que assevera:

O direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito [...]. Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária.³⁰

A revisão do lançamento por erro de direito também não é admitida por Alberto Xavier, mas com fundamentos diversos dos invocadas por Rubens Gomes de Sousa:

O verdadeiro fundamento de limitação da revisão do lançamento a hipóteses do erro de fato resulta do caráter *taxativo* dos motivos da revisão do lançamento enumerados no art. 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

São Paulo: Dialética, 1997. p. 204; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 663.

30. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 108-9.

no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados, (grifos no original)³¹

Entende-se, todavia, ao contrário dos doutrinadores referidos, que o erro de direito (que não se confunde com a simples “mudança de critério jurídico”, disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.³²

Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito³³, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando *não seja aplicada a lei* ou quando *a má aplicação desta seja notória e indiscutível*, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, *sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta*.

Portanto, não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento evitado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.³⁴

Considerações finais

Por todo o exposto, pode-se concluir, em síntese, que:

a) o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é, em princípio, inalterável administrativamente,

31. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 269-270. O autor citado entende, contudo, que tal proibição só deve prevalecer se o ato de revisão for desfavorável para o particular (p. 272).

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

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

34. MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 43, jul. 1999, p. 59.

admitindo, todavia, o CTN a possibilidade de revisão do referido ato administrativo por iniciativa do sujeito passivo, representada por sua impugnação ao lançamento (art. 145, I, CTN), e por iniciativa dos órgãos fazendários, representada pela iniciativa de ofício da autoridade administrativa ou pelo recurso de ofício (art. 145, III e II, CTN);

b) é juridicamente possível o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões contenham os mesmos elementos que integram o conteúdo do lançamento e desde que permitam ao contribuinte nova oportunidade e novo prazo para defesa, agora contra a parte agravada, com o que restarão respeitados os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

c) não se apresenta juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, pois tal possibilidade negaria ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação;

d) a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

e) tanto o erro de fato quanto o erro de direito ensejam a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não importando ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.

Referências bibliográficas

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

- CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributário*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FREITAS, Vladimir Passos de et al. (Coord.) *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 48, set. 1999, p. 17-22.
- JUNQUEIRA, Helena Marques. A *reformatio in pejus* no processo administrativo. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 91-113.
- K0CH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 43, jul. 1999, p. 48-59.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*, Fortaleza, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, v. 5, 2001, p. 25-34.

SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002, p. 62-73.

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

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. pós-tuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

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