

RICARDO ALEXANDRE

DIREITO TRIBUTÁRIO

**18^a
EDIÇÃO**

revista,
atualizada
e ampliada

2024



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

(Provisório)



CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

Sumário: 7.1 Crédito Tributário e Lançamento; 7.1.1 Competência para lançar; 7.1.2 Lançamento como atividade vinculada; 7.1.3 Legislação material e formal aplicável ao procedimento de lançamento; 7.1.4 Taxa de câmbio aplicável ao procedimento de lançamento; 7.1.5 Alteração do lançamento regularmente notificado; 7.1.5.1 Impugnação pelo sujeito passivo; 7.1.5.2 Recurso de ofício e recurso voluntário; 7.1.5.3 Iniciativa de ofício da autoridade administrativa; 7.1.6 Erro de direito e erro de fato – Possibilidade de alteração do lançamento – 7.2 Modalidades de Lançamento; 7.2.1 Lançamento de ofício ou direto; 7.2.2 Lançamento por declaração ou misto; 7.2.2.1 Retificação de declaração; 7.2.2.2 Lançamento por arbitramento; 7.2.3 Lançamento por homologação ou “autolancamento”; 7.2.4 Modalidades de lançamento e autonomia.

7.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

Segundo a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro. Para muitos, se já há credor e devedor, já há crédito, de forma que o nascimento do crédito tributário seria concomitante ao surgimento da obrigação tributária.

Ocorrido o fato gerador, é necessário definir, com precisão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento, de forma a conferir exigibilidade à obrigação. Daí a exigência de um procedimento oficial consistente em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária. Todo esse procedimento é legalmente denominado de **lançamento**, conforme se pode extrair do art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

“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”.

Para haver lançamento – e, portanto, crédito tributário – é necessário que exista fato gerador – e, portanto, obrigação. É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O mesmo raciocínio presidiu a elaboração do art. 140, que trata do crédito tributário e da “obrigação tributária que lhe deu origem”. Um crédito não fundamentado em obrigação é um absurdo lógico e só aparece no mundo dos fatos quando há lançamento indevidamente realizado, caso em que o crédito possuirá **existência meramente formal**, devendo ser extinto posteriormente por decisão judicial ou administrativa.

Da análise realizada extrai-se a resposta legal a uma interminável celeuma doutrinária. Qual seria a natureza jurídica do lançamento? Declaratória ou constitutiva? Para aqueles que afirmam que o surgimento do crédito ocorre no mesmo momento do fato gerador, o lançamento apenas tornaria líquido e certo um crédito já existente, declarando-o. Entretanto, pela análise realizada, percebe-se que o legislador do CTN enxergou o fenômeno jurídico-tributário de maneira bastante diferente, entendendo que não existe crédito antes do lançamento, de forma que este teria, quanto ao crédito, **natureza constitutiva**. A tese foi expressamente adotada pelo art. 142 acima transcrito, pois este afirma que “compete à autoridade administrativa **constituir** o crédito tributário pelo lançamento”.

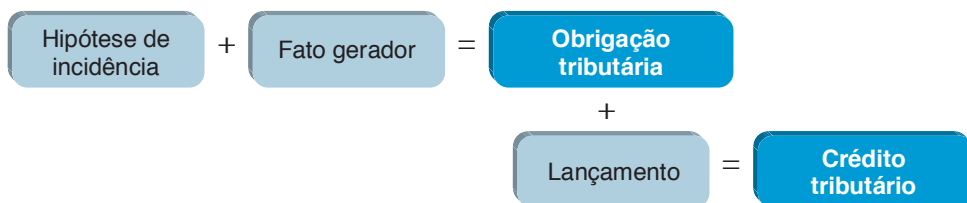
O entendimento também é seguido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o qual já afirmou textualmente que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento” (1.^a T., REsp 250.306/DF, rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000, DJU 01.08.2000, p. 208).

Não obstante a natureza **constitutiva** do lançamento, no que se refere ao **crédito** é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza **declaratória** quanto à **obrigação**. A conclusão decorre da redação do mesmo art. 142, no ponto em que inclui no procedimento de lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Ora, ao verificar formalmente que o fato gerador ocorreu, a autoridade fiscal **declara** – e não constitui – a obrigação tributária.

Assim, seguindo à risca a tese adotada pelo legislador brasileiro, adotar-se-á, nesta obra, o entendimento segundo o qual o lançamento possui **natureza jurídica mista**, sendo **constitutivo do crédito tributário** e **declaratório da obrigação tributária**.

Aliás, a análise de qualquer lançamento realizado por autoridade fiscal demonstra na prática o que aqui se tenta explicar teoricamente. O documento que instrumentaliza o lançamento – um auto de infração, por exemplo – é redigido, em sua maior parte, em tempo pretérito, declarando que num momento passado ocorreu o fato gerador de determinado tributo ou penalidade. A autoridade, por exemplo, **declara** que, em certa data, certo sujeito teve a disponibilidade econômica de rendimentos (fato gerador do imposto de renda) ou promoveu a saída de mercadoria de estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS) e, com base nisso, **constitui** – neste ponto se passa a utilizar o tempo presente na redação do documento – o crédito tributário respectivo.

Portanto, tomando por base a tese encampada pelo do CTN (e adotada nesta obra), é possível visualizar os dois momentos ora analisados da seguinte forma:



Outra discussão doutrinária resolvida – ao menos do ponto de vista formal – sobre o lançamento é sua configuração como ato ou procedimento administrativo. O art. 142 do CTN afirma que o lançamento deve ser entendido como o “procedimento administrativo tendente a ...”, e segue com sua definição.

Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento. Quando se entra na essência do lançamento, percebe-se que a autoridade administrativa realiza várias atividades conducentes à produção do ato final. Faz-se a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido. Nenhum desses esforços, contudo, pode ser considerado como ato integrante de um procedimento, mas sim um conjunto de providências preparatórias para a produção de um único ato, o lançamento final. Aliás, como se perceberá da análise do instituto, será aplicável ao lançamento praticamente toda a teoria dos atos administrativos, demonstrando o acerto doutrinário. Em provas para concurso público, vale a mesma ressalva de sempre, sendo mais seguro adotar o posicionamento expressamente adotado pela lei (no caso sob exame, colocando o lançamento entre os procedimentos administrativos).

7.1.1 Competência para lançar

Consta do art. 142 do CTN que a competência para lançamento é da “autoridade administrativa”. O Código não define qual autoridade administrativa possui tal poder legal, deixando para a lei de cada ente político a incumbência de fazê-lo. Na esfera federal, a título de exemplo, a Lei 10.593/2002, em seu art. 6º, I, *a*, atribui, em caráter privativo, aos ocupantes de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB – a competência para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.

Como os mais puristas afirmam que as competências privativas, ao contrário das exclusivas, são delegáveis, o mais correto, a rigor, seria afirmar que o AFRF tem competência **exclusiva** para lançar, pois tal competência é indelegável e insuscetível de avocação.

Suponha-se que uma Seção de Fiscalização de uma Delegacia da Receita Federal do Brasil seja chefiada por um Analista Tributário da Receita Federal do Brasil – ATRFB – a quem estejam subordinados vários AFRF (a hipótese, apesar de incomum, é possível, pois a chefia é função de confiança a ser ocupada por servidor de carreira, não necessariamente Auditor). Nessa situação, seria possível ao Analista, com base no poder hierárquico, realizar lançamento, avocando competência do subordinado? A resposta é negativa, pois a competência é exclusiva do ocupante do cargo de AFRFB, não sendo possível a avocação.

Na mesma linha, é também a exclusividade da competência para lançamento que impede, por exemplo, que um AFRFB delegue a um ATRFB que o auxilia a competência para proceder ao lançamento.

A exclusividade da competência para a realização do lançamento vincula até mesmo o juiz, que não pode lançar, e tampouco corrigir, lançamento realizado pela autoridade administrativa. Reconhecendo algum vício no lançamento realizado, deve o juiz proclamar-lhe a nulidade, cabendo à autoridade administrativa competente, se for o caso, novamente constituir o crédito.

Este é um dos fundamentos que justifica o entendimento do Supremo Tribunal Federal segundo o qual não se pode propor ação penal por crime de sonegação fiscal antes da conclusão do procedimento de lançamento (término do processo administrativo porventura instaurado), pois o juiz não tem competência para decidir acerca da existência ou não do crédito tributário cuja sonegação é alegada.

Questão tormentosa em face da regra de que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa é a competência atribuída pelo art. 114, VIII, da CF, para que a Justiça do Trabalho promova “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”. A redação atual foi dada pela Emen-

da Constitucional 45/2004, mas a esdrúxula possibilidade foi introduzida no direito brasileiro pela EC 20/1998 (à época acrescentou-se um § 3.º ao mesmo art. 114 da Magna Carta).

Na primeira edição desta obra, concluiu-se ser possível afirmar que a hipótese configuraria um “lançamento” realizado por autoridade judicial, pois o que se entende por procedimento de lançamento (identificação do sujeito passivo, cálculo do tributo etc.) é feito na intimidade estrutural do Poder Judiciário. Contudo, a Consolidação das Leis Trabalhistas, no seu art. 879, § 3.º, com redação dada pela Lei 11.457, de 16 de março de 2007, afirma que “elaborada a conta pela parte ou pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho, o juiz procederá à intimação da União para manifestação, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de preclusão”. A manifestação de concordância da Fazenda Pública pode ser encarada como **ato homologatório** que eventualmente poderá ser tácito (no caso de preclusão em 10 dias). Neste sentido, são corretas as conclusões de Estevão Horvath, quando afirma o seguinte:

“Quer-nos parecer, a todas as luzes que a manifestação provinda do INSS acerca do cálculo efetuado, como prescreve o dispositivo citado, consubstanciará ato de lançamento a que se refere o art. 142 do CTN. Posicionando-se a favor ou contrariamente à conta apresentada, o seu parecer (ou falta dela quando, então, tacitamente, terá aquiescido ao que consta dos autos) espelha a sua formalização do crédito tributário relativo àquelas contribuições”.

Registre-se, por oportuno, que a referência ao INSS e não à União decorre do fato de o texto ter sido redigido em momento anterior à edição da Lei 11.457/2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil, atribuindo-lhe a competência para administrar os tributos anteriormente cobrados pela Secretaria da Receita Previdenciária e, em momento ainda mais remoto, pelo INSS.

Há de se concluir, portanto, que a situação estudada configura uma peculiar sistemática de **lançamento por homologação** que conta com a fundamental **participação da autoridade judiciária** no procedimento, o que pode vir a ser considerado agressivo à separação de poderes e comprometedor da imparcialidade do magistrado.

Em provas de concurso público, principalmente de direito tributário, as bancas continuam adotando como regra praticamente absoluta a “privatividade” do lançamento. A título de exemplo, no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do Estado da Bahia, promovido em 2005, o CEBRASPE considerou correta a seguinte assertiva: “Em ação judicial movida pelo contribuinte questionando os critérios constantes em legislações distintas para o

lançamento, o juiz, na sentença de mérito, deverá indicar qual o critério a ser seguido. Nesse caso, mesmo que haja a possibilidade de obtenção do valor devido em liquidação por arbitramento, a autoridade fazendária na atividade de lançamento não poderá ser substituída.”

Há que se ressaltar, contudo, que a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça tem considerado plenamente válidas as diversas previsões legais de que a elaboração de determinada declaração tributária em que o sujeito passivo **informe um débito e não o pague importa, por si só, a constituição do crédito tributário, independentemente de qualquer outra providência da Administração.**

Nas palavras da Corte, “a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/1986, atualmente regulada pela IN-SRF 395/2004, editada com base no art. 5.º do DL 2.124/1984 e art. 16 da Lei 9.779/1999) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA –, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco” (Precedentes da 1.ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1.ª Seção, Min. Teori Zavascki, *DJ* de 21.11.2005).

A decisão do Superior Tribunal de Justiça parece desconsiderar que as normas gerais em matéria tributária constantes do CTN possuem *status* de lei complementar, não podendo ser contrariadas por leis ordinárias, o que teria ocorrido no que concerne à regra que estabelece a competência privativa da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento.

A única maneira de compatibilizar o entendimento da Corte Superior com as regras do CTN é interpretar o art. 142 do CTN no sentido de que seu objetivo é afirmar que, através do lançamento, somente a autoridade administrativa pode constituir o crédito tributário. No entanto, seria compatível com o Código o estabelecimento em lei de outros mecanismos que, justamente por não se enquadrarem como lançamento, podem ser operacionalizados por outros agentes e constituir o crédito tributário, como ocorre com a entrega da declaração de débito pelo sujeito passivo.

7.1.2 Lançamento como atividade vinculada

O parágrafo único do art. 142 do CTN afirma que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O dispositivo apenas ratifica algo que já decorre da definição de tributo, constante do art. 3.º do próprio Código.

Assim, como o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o lançamento é o ato que formaliza o valor do crédito, conferindo-lhe exigibilidade, há de se concluir que a atividade de lançar é vinculada, no sentido de que a ocorrência do fato gerador dá à autoridade fiscal não apenas o poder, mas também o dever de lançar, não havendo qualquer possibilidade de análise de conveniência e oportunidade para que se deflagre o procedimento.

7.1.3 Legislação material e formal aplicável ao procedimento de lançamento

O lançamento é realizado em determinado momento na linha do tempo, mas sempre com os olhos voltados para um instante passado, o da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação.

Foi na esteira desse entendimento que a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento do cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, realizado em 2006, considerou correta a assertiva segundo a qual **o lançamento possui efeitos *ex tunc*** (retroativos). A banca quis afirmar simplesmente que o lançamento sempre se refere a evento passado, retroagindo no tempo para constituir crédito decorrente de obrigação surgida em momento pretérito.

Caso a obrigação tributária surgida seja relativa à penalidade pecuniária (**multa**), aplica-se ao lançamento a lei mais favorável ao infrator, dentre aquelas que tiveram vigência entre a data do fato gerador e a data do lançamento, ainda se garantindo ao contribuinte o direito de aplicar legislação mais favorável surgida posteriormente, desde que não haja coisa julgada ou extinção do crédito.

Quando se trata do lançamento de **tributo**, a autoridade competente deve aplicar a legislação que estava em vigor no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, mesmo que tal legislação já tenha sido modificada ou revogada, tudo em conformidade com o art. 144 do CTN.

Não poderia ser diferente, pois no lançamento apenas se declara a ocorrência de um fato gerador, tornando líquido e certo o objeto de uma obrigação já existente, constituindo-se o crédito tributário.

Neste ponto, há de se fazer uma diferenciação fundamental. Ao se referir genericamente à legislação aplicável ao lançamento, o CTN trata das regras **materiais** (legislação substantiva) relativas ao tributo correspondente, assim entendidas aquelas que definem fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, contribuintes etc.

Entretanto, para realizar o lançamento, a autoridade competente deve observar, também, as regras **formais** (legislação adjetiva) que disciplinam o

seu agir durante o procedimento. Trata-se das normas que estipulam a competência para lançar, o modo de documentar o início do procedimento, os poderes que possuem as autoridades lançadoras, os prazos para a conclusão das atividades etc.

A modificação de uma norma procedimental (formal, adjetiva) não muda a essência de qualquer obrigação já surgida, mas tão somente o modo de sua apuração. É justamente por isso que são aplicáveis ao lançamento as normas formais que estiverem em vigor na data da realização do próprio procedimento.

Relembre-se, em face da utilidade da analogia, que a aplicação imediata das alterações de legislação adjetiva é princípio básico em todos os ramos de direito processual. Mesmo em se tratando de matéria penal, em que é princípio a retroatividade da lei mais benéfica, há a diferenciação relativa a processo penal, em que se aplica a lei em vigor na data da realização de cada ato processual, respeitada a validade dos atos anteriormente praticados. A mesma linha de raciocínio vai valer para o processo civil, trabalhista e administrativo.

Em matéria tributária, a diferenciação é percebida mediante a simples comparação entre o art. 144 do CTN e o seu respectivo § 1.º, abaixo transcritos:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

O *caput* do artigo trata da legislação tributária **material** e estipula a regra da aplicação da legislação vigente à data do fato gerador. Já o § 1.º refere-se, fundamentalmente, à legislação **formal**, como se percebe pela referência às normas que tenham instituído “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização”.

Também se aplica ao lançamento a legislação que tenha ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas. Um bom exemplo desta situação ocorreu quando da entrada em vigor da Lei Complementar 105/2001, que permitiu o acesso das autoridades fiscais a dados protegidos por sigilo bancário, independentemente de determinação judicial. Apesar de a vigência ter-se dado a partir de novembro de 2001, a Secretaria da Receita Federal instaurou procedimentos fiscais para apurar créditos relativos a **exercícios anteriores**, usando do novo poder legalmente atribuído. Alguns contribuintes alegaram a impossibilidade de aplicação retroativa de lei que os

prejudicasse. A utilização da nova legislação para lançamento referente a fatos geradores passados, entretanto, foi considerada lícita. Em primeiro lugar, pela expressa previsão do CTN no sentido da aplicabilidade imediata das regras que ampliam os poderes de investigação da autoridade administrativa, como se está a estudar. Em segundo lugar, pelo fato de não se tratar de qualquer alteração material na legislação de tributo.

Se alguém recebeu elevado rendimento e não o declarou, nem pagou o respectivo imposto de renda, pode-se afirmar que houve fato gerador, nasceu obrigação tributária, mas o tributo não foi pago. A permissão de acesso aos dados protegidos por sigilo bancário em nada interferiu nos aspectos materiais do tributo devido; apenas possibilitou à autoridade fiscal tomar conhecimento do que efetivamente ocorreu, de forma a possibilitar a adoção das providências cabíveis em cada caso concreto.

No final do transcrito § 1.º, o Código veda que a aplicação retroativa, prevista para a legislação formal, seja utilizada com o efeito de **atribuir responsabilidade tributária a terceiros**. Neste ponto, não há novidade alguma, pois as regras sobre responsabilidade tributária são normas de direito tributário **material**, de forma que se submetem integralmente à normatividade do *caput* do art. 144 do CTN.

Encerrando as disposições acerca da legislação aplicável ao lançamento, o § 2.º do mesmo art. 144 assevera que as regras do artigo não se aplicam aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Apesar da referência às “regras do artigo”, certamente o dispositivo trata das “regras do *caput* do artigo”, visto que, no que concerne à legislação formal, a aplicabilidade imediata sempre se impõe. A exceção prevista (“tributos lançados por períodos certos de tempo”) refere-se a casos como os dos impostos sobre a propriedade, em que o fato tributado se protraí no tempo, sendo necessário que a lei defina, com precisão, a data em que o fato gerador se considera ocorrido, possibilitando a definição da legislação material aplicável.

Na realidade, não se trata exatamente de uma exceção, pois se a lei expressamente definiu o momento em que o fato gerador se tem por ocorrido, será aplicável no lançamento a legislação em vigor na data dessa ocorrência.

O que o legislador tentou fazer – de certa forma, desnecessariamente – foi prevenir o surgimento de dúvidas relativas à possibilidade, por exemplo, de aplicar ao IPTU referente a determinado exercício à legislação alterada no meio de tal exercício. Ora, se se define legalmente que o fato gerador do imposto ocorre a cada dia 1.º de janeiro, a legislação alterada no transcorrer do exercício anterior poderá ser usada, pois estará em vigor na data da ocorrência do fato imponible, em obediência – e não como exceção – ao *caput* do art. 144 do CTN.

7.1.4 Taxa de câmbio aplicável ao procedimento de lançamento

Existem casos em que o valor da base de cálculo do tributo é originariamente expresso em moeda estrangeira, sendo necessária sua conversão em moeda nacional. Nestas situações, poderiam surgir dúvidas sobre a taxa de câmbio a ser utilizada na conversão, se aquela vigente no dia da ocorrência do fato gerador da obrigação ou se a do dia do respectivo lançamento.

Vale aqui o mesmo raciocínio adotado quando da análise da legislação aplicável. O lançamento apenas formaliza obrigação surgida em momento pretérito. Em se tratando de aspectos materiais – e a taxa de câmbio é um deles –, devem-se levar em consideração aqueles presentes quando do surgimento da obrigação. O CTN adotou expressamente a tese, consoante demonstra o texto do seu art. 143, abaixo transcrito:

“Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação”.

Assim, se em 2007 uma fiscalização da Receita Federal terminar em constituição de crédito relativo à diferença de II decorrente de importação realizada em 2003, a taxa de câmbio a ser utilizada é a da data do fato gerador do respectivo imposto (2003). As correções serão realizadas a partir dos valores resultantes da conversão de moedas em 2003, com a utilização dos índices internos previstos na legislação brasileira.

A regra é aplicável principalmente ao imposto de importação, influenciando a apuração do crédito relativo aos demais tributos que podem vir a ser cobrados no contexto de uma importação (IPI, ICMS, IOF, PIS, Cofins, Cide).

Há de se perquirir a exata data da ocorrência do fato gerador, e não a do pagamento ou a da celebração do contrato. A título de exemplo, tem-se o seguinte excerto, retirado da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

“Tributário. ICM na importação de mercadorias. Diferença decorrente de variação cambial entre a data do pagamento do tributo por ocasião do desembaraço aduaneiro e a efetiva liquidação do contrato de câmbio. Quando o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação (CTN, art. 143); nenhuma diferença de ICM pode ser exigida em razão da variação cambial verificada entre a data do desembaraço aduaneiro e a da efetiva liquidação do contrato de câmbio, salvo se, desconhecida a taxa cambial na ocasião da liberação das mercadorias importadas, a cobrança do tributo se deu por estimativa. Recurso especial conhecido e provido” (STJ, 2.^a T., REsp 15.450/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.02.1996, DJ 04.03.1996, p. 5.394).

7.1.5 Alteração do lançamento regularmente notificado

Após a realização do lançamento, a autoridade administrativa precisa comunicá-lo oficialmente ao sujeito passivo, para que este possa pagar o montante do crédito constituído ou, em caso de discordância, proceder à respectiva impugnação.

É a notificação que confere efeitos ao lançamento realizado, pois antes daquela não se conta prazo para pagamento ou impugnação. Entretanto, não se deve confundir o lançamento com a notificação do lançamento, pois esta é apenas a comunicação oficial da realização daquele.

Com a notificação, o lançamento se presume definitivo e, em regra, não mais poderá ser alterado. Não se trata, porém, de presunção absoluta. O CTN, no seu art. 145, traz as hipóteses excepcionais em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser modificado. São elas: a impugnação do sujeito passivo; o recurso de ofício (ou, como se verá adiante, o recurso voluntário); e a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Passa-se à análise de cada caso.

7.1.5.1 Impugnação pelo sujeito passivo

O art. 5.º, LV, da CF assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes, em processo judicial **ou administrativo**. Existe litígio quando uma pretensão é resistida. Caso o sujeito passivo não concorde com o lançamento realizado pela autoridade fiscal, deve manifestar sua irrisignação por meio da impugnação.

A impugnação constitui, portanto, uma maneira legal de se insurgir contra a pretensão do Fisco, instaurando um litígio; tudo em plena consonância com as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Como consequência desse raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça entende irregular a notificação e, por conseguinte, nulo o lançamento a que esta visava a dar eficácia, quando não se abre prazo para que o sujeito passivo, querendo, exerça seu direito de impugnação (REsp 1.227.676/PR). O julgado foi claramente a fonte usada pelo CEBRASPE para a elaboração do seguinte asserto, proposto no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do TJ/CE, com provas aplicadas em 2012: “De acordo com o posicionamento do STJ, é irregular a notificação do contribuinte no processo administrativo-tributário quando não houver previsão de prazo para a correspondente impugnação, hipótese que caracteriza ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário” (**correto**).

Assim, o procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) a **oficiosa**, que se encerra com a notificação e b) a **contenciosa**, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido). Quando do estudo dos prazos de prescrição e decadência, far-se-á uma análise mais detalhada dessas fases.

O objetivo do sujeito passivo com a impugnação é desconstituir ou alterar o lançamento realizado. O pedido é dirigido ao órgão de “jurisdição” administrativa responsável pela análise da legalidade do procedimento (na esfera federal, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ). O acatamento total ou parcial da impugnação formulada terá como consequência a anulação (ou alteração) do lançamento realizado.

Registre-se, contudo, que a impugnação pelo sujeito passivo pode resultar em **agravamento da exigência** contra ele formalizada se, por exemplo, em diligência ou perícia determinada pela autoridade julgadora, for verificada alguma incorreção ou omissão. Nessa hipótese, será realizado um **lançamento suplementar**, com a consequente devolução do prazo para impugnação relativa à parte modificada. Não há, portanto, proibição de alteração para pior (*reformatio in pejus*) no processo administrativo fiscal, uma vez que, nessa seara, deve ser observado o princípio da **verdade material**. No âmbito federal, a hipótese está expressamente prevista no art. 18, § 3.º, do Decreto 70.235/1972.

7.1.5.2 Recurso de ofício e recurso voluntário

O instituto que o CTN denominou “recurso de ofício” corresponde ao que hoje a doutrina processualista denomina “remessa necessária”, ou “reexame necessário”, ou “duplo grau obrigatório”. Em processo civil, a terminologia refere-se basicamente aos casos em que o juiz que sentencia num determinado sentido (contra a Fazenda Pública, por exemplo) é obrigado a remeter o processo à instância superior para reexame.

Anteriormente, o fenômeno era enxergado como se a própria autoridade julgadora recorresse contra a decisão que proferira. Hoje, a ciência processual entende como uma das características do recurso a **voluntariedade**, no sentido de que o recorrente, por não concordar ou não entender algum aspecto da decisão, contra ela voluntariamente oferece recurso.

Em se tratando de processo administrativo fiscal, se o sujeito passivo discordou de lançamento realizado, impugnando-o, e a autoridade julgadora do processo administrativo instaurado, concordando total ou parcialmente com os argumentos da impugnação, desconstituiu total ou parcialmente o crédito, liberando o contribuinte de montante acima de determinado valor (denominado “valor de alçada”), o processo necessariamente será remetido à segunda instância (na esfera federal o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais,

instituído pela Medida Provisória 449/2008, em substituição aos Conselhos de Contribuintes). Enxergado o fenômeno como um recurso da autoridade julgadora contra sua própria decisão, o CTN – de 1966, relembre-se – denominou-o de recurso de ofício.

Como o órgão julgador de segunda instância pode, novamente, alterar o lançamento realizado com a análise do recurso de ofício, tem-se, em termos legais, mais uma hipótese de alteração de lançamento regularmente notificado.

Neste ponto, um comentário fundamental. O legislador aparentemente esqueceu que o próprio sujeito passivo interessado, discordando da decisão do órgão julgador de primeira instância, pode recorrer voluntariamente ao órgão de segundo grau. Trata-se do que as leis de processo administrativo fiscal normalmente denominam de “**recurso voluntário**”. Por óbvio, o manejo do recurso voluntário também pode resultar na alteração de lançamento já realizado; por isso é que foi feita a inclusão dessa hipótese neste ponto, apesar do manifesto lapso legal.

7.1.5.3 *Iniciativa de ofício da autoridade administrativa*

Um dos princípios a ser observado na atividade administrativa é o da **autotutela**, corolário do princípio da legalidade. Assim, da mesma forma que a administração não pode agir sem autorização legal (legalidade), também deve tomar as providências para corrigir os atos que contrariam a lei, anulando-os ou corrigindo-lhes os vícios.

O ato (ou, na terminologia do CTN, o procedimento) administrativo do lançamento também deve ter a sua legalidade aferida pela própria administração responsável por sua prática. Assim, verificado um vício no ato praticado, tem a Administração Tributária o poder-dever de corrigi-lo, independentemente de provocação do particular, em homenagem ao princípio da legalidade e ao seu corolário, o princípio da autotutela.

Uma interessante utilização prática da iniciativa de ofício para alteração de lançamento já notificado ao sujeito passivo é a revisão de lançamento em virtude de impugnação intempestiva do sujeito passivo. São casos em que o interessado oferece impugnação fora do prazo – o que, em tese, levaria ao não conhecimento dos argumentos do contribuinte –, mas a administração, percebendo que o impugnante tem manifesta razão, altera o lançamento. A rigor, o lançamento não é alterado com base no art. 145, I, pois a impugnação não é formalmente conhecida, mas a administração se utiliza do art. 145, III, e, “de ofício”, corrige o vício.

Como será estudado no item 7.2, o lançamento de ofício é apenas uma das modalidades de lançamento (as outras são os lançamentos por declaração

e por homologação), mas, independentemente da maneira como o tributo foi originariamente lançado, a correção de vícios verificados em lançamentos já notificados pode ser feita de ofício, sendo correta a afirmação de que todo tributo pode, em determinadas circunstâncias, ser lançado de ofício.

7.1.6 Erro de direito e erro de fato – Possibilidade de alteração do lançamento

Dispõe o art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

São infundáveis as controvérsias acerca da correta interpretação do dispositivo. Aqui será adotada a tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, que, em resumo, entende que, com a regra, o legislador tentou evitar a revisão de lançamentos já realizados com base no que se convencionou chamar de “**erro de direito**”.

Na realidade, a nomenclatura tradicional não é adequada, pois o dito “erro de direito” não é, necessariamente, erro. O que se tem em alguns casos é que algumas normas deixam margem para mais de uma interpretação razoável acerca de determinada matéria. Quando o Fisco formaliza o lançamento adotando uma delas, este é um critério jurídico que, nos termos do dispositivo transcrito, torna-se imutável com relação ao lançamento já realizado.

Perceba-se que, entre as hipóteses que justificam a revisão de ofício de lançamento (CTN, art. 149), não aparece qualquer caso que possa ser enquadrado no conceito de “erro de direito”.

Tenta-se proteger o princípio da segurança jurídica e o seu corolário em matéria tributária, o princípio da não surpresa, de forma a garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício da atividade do lançamento, só terão efeitos *ex nunc*, sendo aplicáveis somente aos casos futuros.

Assim, a título de exemplo, se a Administração Tributária vinha aceitando como correta a adoção de determinada classificação fiscal para certa mercadoria, não pode posteriormente, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados. O exemplo e a respectiva conclusão constam da jurisprudência do

Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o excerto abaixo transcrito (grifou-se):

“Tributário. IPI. Mandado de segurança. Importação de mercadoria. Desembaraço aduaneiro. Classificação tarifária. Autuação posterior. Revisão de lançamento por erro de direito. Súmula 227/TRF [*rectius*: TFR]. Precedentes. Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. *Ratio essendi* da Súmula 227/TRF [*rectius*: TFR] no sentido de que ‘a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento’. **Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito**. Recurso improvido” (STJ, 1.^a T., REsp 412.904/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.05.2002, DJ 27.05.2002, p. 142).

Noutra decisão bastante interessante, o STJ, apesar de não ter invocado diretamente o art. 146 do Código, impediu a revisão com base no chamado “erro de direito”, quando considerou impossível que o Município alterasse de forma retroativa os critérios para classificação das atividades dos imóveis, com repercussão no valor do IPTU incidente. Pela relevância, transcreve-se fragmento da decisão:

“Tributário – IPTU – *Apart-hotel*: Classificação. 1. Esta Corte tem precedente, no sentido de que o município tem competência para legislar sobre IPTU, podendo classificar os imóveis, definindo quais os que devem pagar a taxa municipal mais ou menos gravosa (REsp 196.027/RJ). 2. Hipótese em julgamento em que a municipalidade, de forma unilateral, alterou a classificação, invocando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva do contribuinte, razões não elencadas no art. 149 do CTN para que se faça a revisão de lançamento (precedente desta Turma REsp 1.718/RJ). 3. Recurso especial conhecido e provido pela letra *a* do permissivo constitucional [art. 105, III]” (STJ, 2.^a T., REsp 259.057/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 12.09.2000, DJ 09.10.2000, p. 136).

Neste ponto, é importante reavivar que, segundo o parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância das **normas complementares (sempre gerais e abstratas)** pelo sujeito passivo, **exime-o do pagamento de acréscimos legais, mas não do pagamento do tributo**. Dessa forma, a administração pode alterar o critério jurídico adotado por considerar o anterior errado e cobrar o tributo eventualmente devido. Entretanto, se o **lançamento (sempre individual e concreto)** já foi realizado, **a administração não pode alterar o critério jurídico adotado**, pois lhe é vedada a revisão por “erro de direito”, de

forma que o novo critério somente poderá ser adotado para os fatos geradores supervenientes à inovação (art. 146 do CTN).

Há também um precedente bastante curioso do STJ, afirmando expressamente que o “erro de direito” cometido pela Fazenda Pública na atividade de lançamento é “imodificável” e enquadrando nesta definição “o lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte” (AgRg no Ag 1.422.444-AL). Para chegar a esta conclusão, o Tribunal invocou, além do art. 146 do CTN, o **princípio da proteção à confiança**, no caso concreto, aquela confiança depositada pelo sujeito passivo na correção do procedimento de lançamento realizado pela autoridade administrativa. Trata-se do outro lado da moeda, pois se a administração tem o bônus da presunção de veracidade, legalidade e legitimidade de sua atuação, deve arcar com o ônus de proteger a confiança que o particular deposita na administração ao imaginar que sua atuação realmente ocorrerá dentro dos liames legais. Obviamente o caráter imodificável do lançamento feito com “erro de direito” é uma restrição à Fazenda Pública, não podendo ser aplicado em prejuízo do sujeito passivo, que tem todo o direito de impugnar o lançamento equivocado e vê-lo modificado pela Fazenda Pública.

Registre-se, por fim, que o chamado “**erro de fato**” pode – e deve – indiscutivelmente justificar a revisão de lançamento já realizado.

A expressão “erro de fato” se refere ao incorreto enquadramento das **circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa para sua verificação**. Assim, se houve importação de dez toneladas de trigo e o lançamento foi feito como se houvessem sido importadas apenas oito toneladas, está configurado erro de fato (não se trata de modificação de critério jurídico, mas de dado objetivo manifestamente incorreto), de forma que o lançamento deve ser revisto, com a observância do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN (a ser analisado oportunamente).

7.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Consoante estudado, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa a quem a lei do ente político atribui competência para fazê-lo. Entretanto, o CTN permite a participação do sujeito passivo – responsável ou contribuinte – na atividade.

De acordo com a intensidade da participação do sujeito passivo no lançamento, a lei o classifica em três modalidades, conforme demonstrado abaixo: