

## AUTO DE INFRAÇÃO E DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL

**Ricardo Lobo Torres**

Procurador do Estado (aposentado)  
Professor de Direito Financeiro na UERJ e na UGF

### SUMÁRIO

I. AUTO DE INFRAÇÃO. 1. Conceito. 2. Natureza. 3. Revisão. 3.1. Teoria. 3.2. A irrevisibilidade por erro de direito. 3.3. A revisão do lançamento e o erro de fato. A) A revisibilidade por erro de fato. B) A irrevisibilidade por erro de valoração do fato. C) A revisibilidade por erro de fato sobre o direito (ou erro grosseiro de direito). 4. Agravamento da exigência. 5. A suspensão do crédito tributário e o auto de infração. II. DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL. 6. A impugnação do lançamento. 7. A garantia de ampla defesa.

O auto de infração é a peça que, ao exigir o recolhimento do tributo e aplicar a penalidade cabível, instaura o procedimento tributário administrativo.

É dos instrumentos mais utilizados pelo Fisco para o lançamento de ofício, sem ser o único, pois a atividade fiscal pode se exercer pela própria notificação do lançamento nas hipóteses em que não haja aplicação de penalidades pecuniárias.

O auto de infração, devidamente notificado ao sujeito passivo, constitui o crédito tributário e abre a possibilidade de ampla defesa pelo contribuinte. Distingue-se perfeitamente dos atos preparatórios da ação fiscal, que, a rigor, não implicam lançamento tributário<sup>1</sup> e que apenas marcam o início do procedimento administrativo, excluindo a espontaneidade do contribuinte (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06.03.72).

A recente Lei nº 8.748, de 09.12.93, que deu nova redação ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, estabelece que "a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". O

texto revogado dizia simplesmente que "a exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo".

A nova disciplina tem a grande virtude de proteger melhor os interesses do contribuinte, com prever explicitamente a necessidade da juntada dos elementos de prova, o que dá mais segurança ao direito de defesa. Mas exhibe desaconselhável indeterminação em seus conceitos, ao dizer que o auto de infração serve para a "retificação de prejuízo fiscal", expressão ambígua que não pode ser entendida como possibilidade permanentemente aberta para as revisões do lançamento, como adiante veremos.

O auto de infração, lavrado por servidor competente no local da verificação da falta, conterà obrigatoriamente: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235/72).

## 2. NATUREZA

Problema extremamente difícil consiste em determinar a natureza do auto de infração. É lançamento tributário?

Recorde-se que o Código Tributário Nacional define assim o lançamento no art. 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Quanto ao tributo que venha a ser exigido no auto de infração não resta dúvida de que se trata de lançamento.

Mas, quanto às penalidades pecuniárias, há certa perplexidade na doutrina diante da definição do art. 142 e do próprio sistema do CTN. O auto de infração, contendo "a exigência do crédito tributário" (art. 9º do Decreto nº 70.235/72, Lei nº 8.748/93), abrange a penalidade pecuniária, que, a rigor, não é tributo, pois o art. 3º do CTN, ao defini-lo, exclui do seu conceito a sanção de ato ilícito. Por outro lado o auto de infração formaliza

"a aplicação de penalidade isolada", enquanto o art. 142 do CTN estabelece que no lançamento compete à autoridade administrativa "propor a aplicação da penalidade cabível". Como compatibilizar o auto de infração que aplica a penalidade com a idéia do lançamento, ou seja, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, na redação da Lei nº 8.748/93, com os arts. 3º e 142 do CTN?

Alberto Xavier já dissertou proficientemente sobre o tema, observando que, embora não haja lançamento de penalidade pecuniária, pela sua natureza não-tributária, o auto de infração "é o verdadeiro ato de aplicação da penalidade tributária (e, portanto, na sistemática do Código, de "constituição do crédito"<sup>2</sup>. Realmente torna-se necessário harmonizar as diversas contradições técnicas que aparecem no CTN, como, por exemplo, aquela que se dá entre o art. 3º, que exclui da definição do tributo a penalidade tributária, e o art. 113, § 1º, que diz ter a obrigação principal por objeto o pagamento de tributo e de penalidade tributária; ou aquela que ocorre entre o art. 139, com a sua afirmação de que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" e o art. 142, que reza constituir-se o crédito pelo lançamento, e não pela ocorrência do fato gerador, como previsto no art. 114. Impende, assim, neutralizar a antinomia legal, considerando o auto de infração como ato de lançamento de tributo e de aplicação da sanção que constitui o crédito tributário, nos termos da sistemática adotada pelos arts. 3º, 113, § 1º, 139 e 142 do CTN. O intérprete deve procurar superar as contradições técnicas, evitando invalidar dispositivos que possam exibir antinomias em aspectos circunstanciais. Assim, deve-se considerar o auto de infração como lançamento, ainda que com relação à penalidade pecuniária, atribuindo-se-lhe todas as conseqüências jurídicas de tais atos<sup>3</sup>.

## 3. REVISÃO

Pela nova redação dada ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 8.748/93 ficou estabelecido que a "retificação de prejuízo fiscal" será formalizada por auto de infração. A expressão é profundamente ambígua e desperta a dúvida sobre o seu âmbito de incidência, pois o "prejuízo fiscal" já estaria compreendido no "crédito tributário" exigido naquela peça. A retificação do prejuízo fiscal pode significar a revisão do auto de infração anteriormente formalizado?

Em princípio, não. O auto de infração, tanto que notificado ao contribuinte, só pode ser revisto nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN, ou seja, quando houver impugnação, recurso de ofício ou qualquer das circunstâncias previstas no art. 149, entre as quais se inclui o erro de fato. Mas o erro de direito não justifica a revisão do auto de infração à

margem da seqüência e dos prazos previstos na lei que regula o procedimento contraditório.

A regra geral prevalecente no direito tributário, de conseguinte, é a da irrevisibilidade do auto de infração fora das hipóteses previstas no art. 145 do CTN. Nem o erro de direito na aplicação das leis fiscais, nem a sua injustiça legitimam a revisão do lançamento, eis que através dele se cria uma situação jurídica bilateral.

### 3.1. TEORIA

Uma primeira afirmativa, que desde logo se impõe, é a de que a teoria da revisão do lançamento tributário nada tem que ver com a teoria da revogação e do anulamento dos atos administrativos em geral.

TULIO ASCARELLI explicava: "Por conseguinte, o problema particular da alterabilidade do lançamento por parte do Fisco é diverso do problema geral da revogabilidade dos atos administrativos"<sup>4</sup>.

Os atos administrativos em geral revogam-se por motivos de inconveniência ou demérito, com efeitos **ex nunc** e com limite no respeito ao direito adquirido; ou se anulam por desconformidade com a lei, com efeitos **ex tunc**. O desfazimento dos atos administrativos se apóia na competência hierárquica do agente<sup>5</sup>.

O lançamento tributário, entretanto, jamais se revoga por motivos de inconveniência ou demérito. Só a ilegalidade lhe justifica a anulação, ilegalidade essa apurada e verificada na forma do procedimento também regrado por lei.

A rigor, aliás, como anota RUBENS GOMES DE SOUZA, que também entende que o problema deve ser tratado com base em conceitos próprios do direito tributário, a imutabilidade do lançamento pode ser afirmada igualmente do ponto de vista do direito administrativo, já que nada mais é que uma decorrência da exceção à regra geral da revogabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, exceção admitida pelos administrativistas de todas as escolas<sup>6</sup>.

De notar que a especificidade de que se cogita aqui diz apenas com o lançamento tributário, e não com os demais atos administrativos de natureza tributária.

O Código Tributário Nacional, a par das regras especialíssimas estabelecidas para a revisão do lançamento (arts. 145, 146 e 149), prevê a revogação de outros atos tributários distintos do lançamento (moratória, remissão, anistia), sem lhes impor forma especial (arts. 155, 172, parágrafo único, 179, § 2º e 182, parágrafo único).

O Código Tributário Alemão (**Abgabenordnung 77**), mais sistemático, dedica o art. 130 à anulação do ato administrativo ilícito (**Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes**) e o art. 131 à revogação do ato administrativo lícito (**Widerruf eines rechtmässigen Verwaltungsaktes**), enquanto subordina a anulação e a alteração do lançamento (**Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden**) a normas específicas (arts. 172 a 177). K. TIPKE<sup>7</sup> ensina que as regras gerais sobre a revogação do ato administrativo (**Verwaltungsakte**) se aplicam, entre outros, aos casos de moratória, remissão por equidade, concessão de facilidades ou prorrogação de prazos; já as regras especiais sobre a revisão do lançamento abrangem, além do próprio lançamento, as restituições a título de incentivo, as denúncias espontâneas, o ato de apuração notificado, etc.

### 3.2. A IRREVISIBILIDADE POR ERRO DE DIREITO

O lançamento definitivamente constituído é insuscetível de revisão, por erro de direito, na órbita administrativa.

Cumpra distinguir, aí, entre a revisão **ex officio** e a procedida no processo tributário administrativo de rito contraditório.

Claro está que o processo tributário administrativo, iniciado pela impugnação do sujeito passivo ao lançamento, é a sede por excelência da revisão por erro de direito. Nele se examina, com todas as garantias materiais da jurisdição, como sejam a imparcialidade, a ampla defesa, a plena produção das provas e a igualdade processual entre o Fisco e o contribuinte, qualquer desconformidade entre o ato de lançamento e a lei material do tributo.

Mas a revisão **ex officio** por erro de direito não se justifica.

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

Esta é uma das conseqüências dos princípios constitucionais da segurança jurídica em matéria tributária.

Se o contribuinte acreditou na palavra da Administração, firmada no lançamento notificado, não poderá ficar à mercê de eventuais alterações

de critérios jurídicos, a pretexto de erro na interpretação. Pelo menos no Estado de Direito.

O Código Tributário Nacional não prevê, entre as hipóteses de revisão de ofício elencadas no art. 149, o erro de direito. E, no art. 146, estabelece: "A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

A inspiração para a norma transcrita buscou-a o legislador no direito germânico. Em sua nova versão, estampada no art. 176 do Código de 1977 (**Abgabenordnung** 77), aquela regra, sob o título de "proteção da confiança nas hipóteses de anulação e alteração de lançamento" (**Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Anderung von Steuerbescheiden**), tem o seguinte teor: "Na anulação ou alteração de ato de lançamento notificado, não pode ser considerado em detrimento do contribuinte o fato de 1 - a Corte Constitucional Federal declarar a nulidade de uma lei, em que até então se baseava o lançamento; 2- um tribunal superior federal não aplicar uma norma em que até então se baseava o lançamento, por considerá-la inconstitucional; 3 - ter-se alterado a jurisprudência de um tribunal superior a qual havia sido aplicada pela autoridade fiscal nos lançamentos anteriores"<sup>8</sup>.

O Supremo Tribunal Federal proclama, pacificamente, o princípio da irrevisibilidade do lançamento por erro de direito<sup>9</sup>.

A doutrina brasileira majoritariamente também se manifesta no mesmo sentido. Os argumentos se baseiam em que, após proceder ao lançamento com base em determinada interpretação da lei, não pode o Fisco voltar atrás para rever a interpretação, até porque o lançamento é atividade vinculada, que não varia ao sabor do interesse da Administração. RUBENS GOMES DE SOUZA afirma: "Mas se o Fisco incorreu em **erro de direito**, isto é, se na apreciação da **natureza jurídica** do fato gerador o Fisco cometeu um erro (p. ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), entendemos que não pode fazer revisão do lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito"<sup>10</sup>.

Posição solitária na doutrina brasileira ocupava CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES. Defendia a revisão do lançamento por erro de direito, partindo do pressuposto de que o ato declaratório deveria sempre coincidir com o seu substrato material, pois no Estado de Direito a interpretação jurídica é unívoca. No estudo publicado sob o título de **O Processo Fiscal**<sup>11</sup> afirmava:

"Naturalmente que, se o Fisco dá uma interpretação hoje e outra amanhã, o que importa saber é qual é a interpretação certa e não saber se a primeira é que vale ou se é a segunda. O que não se pode é ficar adstrito a considerar existente uma definitividade no lançamento pelo motivo de que a interpretação jurídica é meramente opinativa. O que se tem é que apurar qual é, realmente, a interpretação verdadeira, para então considerar válido o primeiro ou o segundo lançamento". Aquele trabalho, entretanto, é bem antigo, publicado há mais de 30 anos, quando ainda não havia texto de direito positivo que genericamente proibisse a revisão do lançamento por erro de direito. Tanto que, em livro posterior, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES<sup>12</sup> reformulou o seu pensamento: manteve-se fiel, do ponto de vista "ontológico", à tese da revisibilidade do lançamento, mas passou a reconhecer que o direito positivo dispõe de forma contrária.

Favorável também à revisão por erro de direito é HUGO DE BRITO MACHADO, que estrema esse tipo de correção da hipótese prevista no art. 146 do CTN, afirmando: "Em tese parece-nos que o erro de direito, que não se confunde com a simples mudança de critério jurídico, enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, e pode ser também invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

### 3.3. A REVISÃO DO LANÇAMENTO E O ERRO DE FATO

Resta identificar as várias hipóteses em que se dá o erro de fato, a ver até que ponto é legítima a revisão do lançamento.

#### A) A revisibilidade por erro de fato.

A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como a simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade. Proclama-a unanimemente a doutrina e a admite explicitamente o CTN (art. 149).

A única ressalva, aí, prende-se à exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo. Como diz o CTN (art. 149, VIII), "quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior".

#### B) A irrevisibilidade por erro de valoração do fato.

Se a autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será **de direito**, ou de **valoração jurídica do fato**, e, portanto,

imutável o lançamento. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as declarações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos.

É bem de ver que a distinção entre o **erro de fato** e **erro de direito** é difícil. Numa primeira aproximação, o erro de direito seria aquele relacionado com a questão de direito, ou seja, com a interpretação da hipótese legal, da premissa maior, da norma jurídica; o erro de fato, por seu turno, seria o decorrente da inexata identificação da **quaestio facti**, isto é, do fato da vida real que se deva subsumir na hipótese abstrata prevista na norma. Assim, interpretar-se-ia a hipótese legal para nela subsumir-se o fato concreto, com o que se teria o perfeito silogismo na aplicação da lei.

Sucedem que é vã a tentativa de separar a questão de fato da questão de direito, porque são interdependentes e o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma. F. GENY demonstrou que é quase impossível a distinção entre a questão de fato e a de direito, tanto no campo tributário<sup>14</sup>, como no dos outros ramos do fenômeno jurídico<sup>15</sup>. Também J. ESSER<sup>16</sup> entende que é impossível a separação, pois ambas se baseiam em julgamento de valor; a aplicação do direito depende da apreciação da questão de direito (**Tatbestand**) e da questão de fato (**Schverhalt**), mas nenhuma delas pode ser prefabricada pelo legislador para ser levada ao computador. Daí porque a retórica tem sublinhado que a atividade forense se fundamenta, muita vez, no escamotear a questão de direito em questão de fato, e vice-versa<sup>17</sup>.

A antiga legislação germânica (**Steueranpassungsgesetz**, art. 1, 3) recomendava a interpretação econômica da lei (**Wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze**) e do fato gerador (**Beurteilung von Tatbeständen**). A norma desapareceu da nova codificação (AO 77), com os aplausos de TIPKE, que a considerava redundante e dispensável, pois a interpretação da lei (**Gesetzesauslegung**) e a valoração do fato (**Sachverhaltsbeurteilung**) são dois aspectos do mesmo problema, tendo em vista que "uma valoração do fato por si mesmo não é possível (**Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich**)".<sup>18</sup>

De modo que a errônea qualificação do fato constituirá erro de direito, com as mesmas conseqüências da errônea interpretação da norma.

A doutrina brasileira vem afirmando a invisibilidade do lançamento por erro de valoração do fato. RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>19</sup> dizia categoricamente que: "O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser

revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação". Desse entendimento não discrepa ALBERTO XAVIER<sup>20</sup>: "Nestes casos importa ter presente que não pode falar-se em erro de fato se as características de fato tributário e da pessoa do contribuinte foram sempre declaradas ao Fisco, sendo deste plenamente conhecidas. Por outro lado, é inexato pensar que o erro de direito se restringe à questão de interpretação, podendo instalar-se igualmente no decurso do processo substantivo, em que a aplicação da lei se traduz". Também TULLIO ASCARELLI<sup>21</sup> se manifesta em termos semelhantes: "Decorre, por isso, do lançamento uma preclusão que assenta, em última análise, na impossibilidade do **bis in idem**, ou seja, na impossibilidade do Fisco afirmar que a lei aplicável ao caso seja diversa da que ele próprio tivesse a princípio admitido. Esta preclusão só pode se referir aos critérios jurídicos adotados para o lançamento e aos fatos verificáveis por ocasião desta; ao contrário, não pode alcançar fatos que somente depois do lançamento pudessem ser apurados".

Idêntica é a lição GIULIANI FONROUGE<sup>22</sup>, que se manifesta contrário à revisão do ato quando os funcionários administrativos hajam incorrido em errônea apreciação dos dados e elementos conhecidos oportunamente.

O direito alemão contém também disposição expressa no sentido de que apenas os novos fatos ou os novos meios de prova ensejam a revisão do lançamento (art. 173 da AO 77; anteriormente, art. 222 da AO 19). PAULICK<sup>23</sup> esclarece que, se o contribuinte prestou todas as informações devidas, a falsa conclusão jurídica (**falsche rechtliche Schlüsse**) tirada pela autoridade administrativa não autoriza a revisão.

Discutiu-se, intensamente, na vigência da codificação de 1919 da Alemanha, se a descoberta dos novos fatos autorizaria a revisão do lançamento anterior em todos os seus aspectos, **Inclusive naqueles relacionados com o erro de direito**. A jurisprudência admitia tal extensão, enquanto parte da doutrina a recusava, por ferir o princípio da segurança jurídica<sup>24</sup>. Mas, com o novo Código Tributário (AO 77), a questão ficou resolvida no sentido de que os erros de direito poderão ser revistos apenas na extensão dos fatos novos (art. 177). K. KOCH<sup>25</sup> esclarece que se trata de uma compensação com os erros de direito (**Saldierung mit Rechtsfehlern**). TIPKE<sup>26</sup> exemplifica que, se o lançamento anterior indicava o débito de 14.000 DM, e se o novo acusa 17.000 DM, os erros de direito autônomos (**autonome Rechtsfehler**) poderão ser corrigidos tão somente na extensão da diferença de 3.000 DM.

C) A revisibilidade por erro de fato sobre o direito (ou erro grosseiro de direito).

O auto de infração fundado em lei inexistente ou inválida pode ser revisto, porque se trata de erro de fato ou erro grosseiro de direito, e não porque se cuida de erro de direito.

Isso é claríssimo, pois a lei que não vale, ou que não existe, não é lei. Lei revogada ou lei inexistente, em sentido jurídico positivo, é uma **contradictio in adjecto**; poderá ter significado cultural ou histórico, o que é coisa muito diferente de poder constituir uma **quaestio juris**.

Até para o positivismo formalista, que reduz o direito à norma, a lei revogada é insuscetível de dar lugar a uma questão jurídica. Como diz KELSEN<sup>27</sup> "a lei inválida não é lei, porque inexistente juridicamente, e por isso a seu respeito nenhuma asserção jurídica é possível".

A norma inexistente, por conseguinte, apenas subsiste como objeto histórico ou cultural. Pode ser estudada e compreendida, mas não comanda nem constrange. SEBASTIAN SOLER<sup>28</sup> afirma que a lei não vigente, como objeto cultural, se oferece à compreensão e suporta a incompreensão, podendo ser livremente reconhecido ou negado o valor nela contido; já as normas vigentes têm um destinatário, um súdito, um amplo setor constitutivo da norma funciona tal como é, independentemente do efetivo reconhecimento; e dá como exemplo a **manus injectio** do direito romano, que hoje pode ser livremente objeto de avaliações negativas, mas cujo desrespeito naquela época levava à escravidão ou à morte. H. HENKEL<sup>29</sup> diz que o direito "morto" é o direito que já não é válido ("**Totes**" **Recht ist nicht mehr geltendes Recht**) e que a "morte" do direito não é desaparecimento, mas sobrevivência sob um outro modo de existir (**Seinsweise**), o da configuração espiritual.

A hermenêutica jurídica também se preocupa com a diferença entre os métodos de interpretação do direito vigente e do não vigente. BETTI<sup>30</sup> distingue entre a orientação meramente **recognitiva** do jurista histórico e a orientação **normativa** daquele que é chamado a interpretar um direito em vigor.

Tudo isso, que se disse sobre o direito em geral, vale para o direito tributário. Se o funcionário fiscal exigir hoje, de alguém, o recolhimento do imposto de vendas e consignações ou o imposto de indústria e profissões, que já desapareceram do sistema jurídico brasileiro, terá cometido um erro de fato sobre a lei ou um erro grosseiro de direito, e jamais um **error juris**. Obviamente.

A Comissão incumbida de elaborar o Anteprojeto do Código Tributário Nacional distinguia, com muita nitidez, entre o erro de direito e o de fato relativamente ao recurso à lei revogada: "A expressão erro de direito, aliás,

não é tecnicamente rigorosa: uma distinção conceitual entre "erro de direito" e "erro de fato" é importante no plano da fundamentação teórica do sistema, porém no campo da sua atuação a diferenciação pode perder algo do seu rigor, sem que por isso fique reduzida a sua nitidez. Assim, o erro na aplicação da lei (p. ex., recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso) não será erro de direito, mas de fato; inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em "erro" de direito, até mesmo porque a hipótese típica é a da variação opinativa entre os dois critérios, por definição igualmente exatos e portanto alternativos"<sup>31</sup>.

GILBERTO DE ULHOA CANTO, no Anteprojeto da Lei Orgânica do Processo Tributário, elaborado em 1964 a pedido da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, contemplava, entre as hipóteses de revisão do lançamento, o "erro grosseiro de direito".

#### 4. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA

Outra questão que se coloca é a da instrumentalização do agravamento da exigência fiscal constante do auto de infração, nos casos em que esta for possível.

A revisão é termo ambíguo, pois tanto significa o **procedimento** como o **ato** em que o procedimento culmina.

Na acepção de **ato**, a revisão pode consistir em **anulação total ou parcial** ou em **lançamento suplementar**. Essa é a terminologia empregada por ALBERTO XAVIER<sup>32</sup> que define a **anulação** como "o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei"; e o **lançamento suplementar** como "o ato pelo qual o Fisco verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve crescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei". RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>33</sup> anota que o lançamento é objeto de **anulação**, e não de **revogação**; e que pode também se dar o caso de um **lançamento em substituição** e de um **lançamento complementar**<sup>34</sup>.

Sempre se entendeu, pois, que o agravamento da exigência do Fisco, seja em decorrência de decisão na fase contraditória do processo administrativo, seja nas hipóteses de apuração de fatos novos sem que tenha havido a instauração do litígio, deveria ser instrumentalizada por auto de infração suplementar, que constituiria peça autônoma para o início de novo procedimento.

De uns tempos para cá, todavia, a prática administrativa fortaleceu-se no sentido de que a nova exigência poderia ser feita por emenda do auto de infração já lavrado. A doutrina recebeu com reservas tal direcionamento burocrático<sup>35</sup>.

Veio agora a Lei nº 8.748/93 acrescentar um parágrafo único ao art. 15 do Decreto nº 70.235/72, institucionalizando a prática: "na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão".

## 5. A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O AUTO DE INFRAÇÃO

A suspensão do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral ou pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, na forma prevista no art. 151 do CTN, não inibe a Fazenda Pública de providenciar a constituição do crédito pelo auto de infração. É que a suspensão do crédito se refere à sua exigibilidade, como claramente prevê o próprio CTN. Assim sendo, só se suspende o crédito já "constituído" pelo lançamento, eis que só a partir daí se torna exigível. Demais disso, a inibição do poder de exigir o seu crédito poderia prejudicar os interesses da Fazenda, provocando a decadência do direito de lançar o tributo. Na órbita federal, contudo, prevalece a determinação oposta, firmada no art. 62 do Decreto nº 70.235/72: "Durante a vigência de medida judicial que determina a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão".

## II. DEFESA ADMINISTRATIVA FISCAL

### 6. A IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

A defesa do contribuinte contra a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração se faz mediante impugnação por escrito, instituída com os documentos em que se fundamentar.

A impugnação é a peça de defesa a ser oposta assim contra o auto de infração quanto contra a notificação do lançamento desacompanhada de aplicação de penalidade.

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Essa é uma das características mais importantes do processo administrativo. A fase contenciosa se inicia sempre por provocação do contribuinte, tendo em vista que a Administração pratica o ato pelo seu poder de império, independentemente de prévia anuência do administrado.

A impugnação do contribuinte, que inaugura a fase contenciosa, pode se referir também, em algumas legislações, a outros atos do Fisco, dando lugar a ritos diferentes do seguido nos casos de lavratura de auto de infração. No Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário elaborado por Gilberto de Ulhoa Canto estava previsto que também se instaura a fase contraditória do procedimento tributário pela impugnação do contribuinte a indeferimento de pedido de restituição de tributo, adicional ou penalidade ou a recusa de recebimento de tributo, adicional ou penalidade, que o contribuinte, na forma da lei reguladora da relação material, procura espontaneamente recolher. A legislação do processo administrativo tributário do Estado do Rio de Janeiro (Decreto-lei nº 5, de 15.03.75 – art. 237), influenciada pela sugestão de Gilberto Ulhoa Canto, considera instaurado o litígio tributário "com a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação a: I - nota de lançamento ou auto de infração; II - indeferimento de pedido de restituição de tributo, acréscimo ou penalidade; III - recusa de recebimento de tributo, acréscimo ou penalidade, que o contribuinte procure espontaneamente recolher". A legislação federal do procedimento administrativo tributário (Decreto nº 70.235/72), todavia, não garantiu o contraditório à restituição de tributos e à consignação em pagamento.

### 7. A GARANTIA DE AMPLA DEFESA

A Constituição Federal garante a ampla defesa do contribuinte no processo tributário administrativo. O princípio está expressamente declarado no art. 5º, inciso LV: "aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". (Art. 153, § 15).

A garantia de ampla defesa apresenta três características fundamentais: a) estende-se a qualquer procedimento administrativo tributário e não apenas ao de aplicação de penalidade pecuniária; b) torna obrigatória para a Administração a abertura da fase litigiosa do procedimento fiscal; c) impede que se exclua do contraditório o recurso hierárquico interposto pela Fazenda.

De feito, a garantia constitucional protege o contribuinte assim contra o lançamento de tributos como contra a aplicação de penalidades. Na vigência constitucional anterior é que alguns juristas, fazendo-se fortes na redação sucinta do art. 153, § 5º, restringiam o direito de defesa aos

acusados, o que pressupunha ter havido a aplicação de penalidade. Pontes de Miranda chegava a afirmar: "A defesa, a que alude o parágrafo 15, é a defesa em que há **acusado**; portanto, a defesa em processo **penal**, ou em processo **fiscal-penal** ou **administrativo**, ou **policial**"<sup>36</sup>. A referência constitucional no texto de 1988 aos litigantes estendeu a qualquer procedimento administrativo em que haja litígio o direito à ampla defesa.

A consequência da garantia constitucional está em que será obrigatória a abertura da fase contraditória do lançamento, sempre que assim o desejar o contribuinte<sup>37</sup>. Independe de existência de legislação local que regulamente a fase litigiosa do procedimento, podendo o juiz proceder ao controle da ofensa ao direito fundamental. Há, entretanto, alguns autores que pensam de outro modo<sup>38</sup>.

O direito de ampla defesa deve ser garantido também pelas legislações que admitem o recurso hierárquico para os Secretários de Fazenda ou autoridades singulares contra o julgamento pelo Conselho de Contribuintes e demais órgãos paritários favoráveis ao sujeito passivo. A decisão da autoridade administrativa singular, que quase sempre se vale do parecer de funcionário fazendário, será inconstitucional se não for aberta vista ao contribuinte para contra-arrazoar<sup>39</sup>.

## NOTAS

(1) CF. Recurso Especial 8873, Ac. da 1ª T. do S. T. J. de 22.5.91, Rel. Min. Garcia Veira, D. J. 24.6.91.

(2) **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 55.

(3) CF. Recurso Especial 5231, Ac. da 1ª T. do S. T. J., de 15.10.90, Rel. Min. Armando Rollemberg, DJ 4.3.91: "Quando a autoridade administrativa verifica a ocorrência de fato gerador de obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplica a penalidade cabível, lavrando auto de infração, ocorre o lançamento".

(4) Parecer. **Revista Forense** 156: 485.

(5) Cf. REALE, Miguel. **Revogação e Anulamento do Ato Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 52; FLEINER, Fritz. **Les Principes Generaux du Droit Administratif Allemand**. Paris: 1933, p. 65.

(6) "Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos". **Revista de Direito Administrativo** 14: 26.

(7) **Steuerrecht**. Colônia: O. Schmltdt, 1978, p. 444.

(8) Tradução de ALFRED J. SCHMIDT e outros. **Novo Código Tributário Alemão**. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978, p.74.

(9) Cf. RE 60.633/RJ, (Ac. Unân. da 3ª T., de 16.06.87, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, **Rev. Dir. Público**, 4/199); RE 62.252-SP, Ac. da 2ª T., de 10.03.69, Rel. Min. Thompson Flores, **Rev. Dir. Público**, 10/184: "Imposto predial. Lançamento. Revisão. Alteração de critério no mesmo exercício. Ilegalidade. Segurança concedida. Recurso não conhecido. Admite-se a revisão do lançamento do imposto quando ocorra erro de fato. Mas não se admite a alteração de critério para o lançamento no mesmo exercício, e quando já pago o tributo"; RE 73.443-SP, Ac. da 1ª T., de 24.02.72, Rel. Min. Djaci Falcão, **Rev. Dir. Público**, 20/202: "Não se admite revisão tributária resultante de simples mudança de orientação do fisco, em contraposição à norma legal. Não

comprovada a negativa de vigência de direito federal, nem tampouco o dissídio de julgados, incabível é o recurso extraordinário". RE 69.426-RGS, Ac. da 1ª T. de Rel. Min. Barros Monteiro, RTJ 65/192: "Lançamento. Revisão. Princípio da imutabilidade. A autoridade fiscal exorbita ao proceder segundo lançamento, observado critério diferente do seguido no primeiro para cálculo do tributo, violando, em consequência, o princípio da imutabilidade do lançamento consagrado na doutrina e na jurisprudência. Não tendo havido mutação dos elementos de fato e aceito um determinado critério para obter um acréscimo do tributo". RE 100.481-SP, Ac. da 2ª T., de 04.04.86, Rel. Min. Carlos Madeira, RTJ 122/636: "Inalterabilidade do lançamento feito segundo critério estabelecido pelo fisco".

(10) **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro: Ed. Financelras, s/d, p. 83. Cf. tb. XAVIER, Alberto, **op. cit.**, p. 33: "Uma primeira ordem de limites baseia-se na distinção entre **erro de direito** e **erro de fato** e tem o seu assento legal no art. 146 do CTN... Assim, o erro de fato legitima a alteração do lançamento pela prática dos adequados atos de anulação ou lançamento suplementar. Ao invés, a modificação de critérios jurídicos só pode prevalecer quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, o que o mesmo é dizer-se, não pode servir de fundamento a modificação do lançamento anterior". ULHOA CANTO, Gilberto. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: 1964, v. 1, p. 370: "A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e, assim, o erro de direito que estes cometem no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é presumido que os agentes do fisco tivessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo em que o efetuaram". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1965, p. 133 "A prática, a doutrina e a legislação, na proteção da **certeza jurídica** não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos". SAMPAIO DÓRIA, A. R. "Decisão Administrativa. Efeitos e Revogabilidade. Coisa Julgada. Limites Objetivos em Matéria Fiscal". **Revista dos Tribunais** 363/48: "A orientação fiscal poderá variar com relação a outros contribuintes, mas nunca quanto àquele que já adquiriu, por ato administrativo regular, direito público subjetivo de não recolher determinado tributo. Entender o contrário, seria implantar o regime do arbítrio e da insegurança nas relações entre o fisco e contribuinte, em manifesta contradição com a índole de nosso sistema jurídico".

(11) In: - CARNEIRO, Erymá e ULHOA CANTO, Gilberto. **Problemas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Financelras, 1962, p. 131.

(12) **Prescrição e Decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 164.

(13) **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.

(14) "O Particularismo do Direito Fiscal". **Revista de Direito Administrativo** 20.28.

(15) **Méthode d'Interpretation et Sources en Droit Privé Positif**. Paris: LGDJ, 1954, v. II, p. 205.

(16) **Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung**. Frankfurt: Athenaum, 1972, p. 63.

(17) Cf. PERELMAN, Ch. **Droit, Morale et Philosophie**. Paris: LGDJ, 1968, p. 37; CALMANDREI, P. **Eles os Juizes vistos por nós, os Advogados**. Lisboa: Livraria Clássica, 1975, p. 138.

(18) **Steuerrecht**. Colônia: O. Schmidt, 6ª ed., 1978, p. 97. Cf. tb. BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente Jurisprudência Alemã". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). **Direito Tributário**: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 29: "O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos".

(19) "Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos". **Revista de Direito Administrativo** 14/38.

(20) **Do Lançamento no Direito Brasileiro**. *cit.*, p. 333.

(21) "Parecer". **Revista Forense** 156/487.

- (22) **Derecho Financiero**. Buenos Aires : Depalma, 1977, v. II, p. 714.
- (23) **Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts**. Colônia : Carl Heymanns Verlag, 1977, p. 390. Cf. tb. MARTENS, Joachim. "Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen". **Steuer und Wirtschaft** 66 (4) : 366, 1989.
- (24) Cf. TIPKE, Klaus. "An den Grenzen der Rechtsricherheit in Steuerverfahrensrecht". **Steuer-Kongress-Report** 1965 : 221.
- (25) **Abgabenordnung**. Colônia : 1979, p. 716.
- (26) **Steuerrecht**, cit., p. 448.
- (27) **Reine Rechtslehre**. Viena : Springer, 1967, p. 275.
- (28) **Las Palabras de la Ley**. México : FCE, 1969, p. 113.
- (29) **Einführung in die Rechtsphilosophie**. Munique : C. H. Beck, 1977, p. 218.
- (30) **Teoria Generale della Interpretazione**. Milão : Giuffrè, 1949, v. 1, p. 583.
- (31) **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro : Imprensa Nacional, 1954, p. 209.
- (32) **Op. cit.**, p. 90.
- (33) "Revisão judicial dos Atos Administrativos em Matéria Tributária por Iniciativa da Própria Administração". **Revista de Direito Administrativo** 29/447.
- (34) **Compêndio de Legislação Tributária**, cit., p. 82.
- (35) Cf. CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo : Saraiva, 1993, p. 325.
- (36) **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n 1º, de 1969**. São Paulo : Ed. Revista dos Tribunais, 1971, tomo V, p. 235.
- (37) Cf. PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. **O Direito à Defesa na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro : Renovar, 1991, p. 88.
- (38) É o caso de BONILHA, Paulo Celso B. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo : LTR, 1992, p. 66 : "parece-nos evidente que a existência do processo administrativo tributário, para fins de revisão do lançamento, continua sendo matéria da alçada do legislador ordinário e não indistinta obrigatoriedade atrelada a qualquer lançamento de tributo".
- (39) O Tribunal de Alçada Cível do Rio de Janeiro, em caso em que foi apelante o Município do Rio de Janeiro, decidiu : "Imposto Sobre Serviços. Decreto nº 2979/81. Recurso Administrativo. Viola o princípio constitucional do devido processo legal a não admissão a que o contribuinte se manifeste na defesa de seus direitos em recurso proveniente de processo administrativo (Ap. Civ. nº 1470, Ac. da 4ª Câmara, de 24.9.92, Rel. Juiz Walter Felipe D'Agostino).