

A IRREVERSIBILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Rodrigo Narcizo Gaudio

Advogado tributarista,
Docente do Curso de Direito da UNILAGO
Especialista em Direito Tributário Uniderp,
Membro do Instituto de Direito Tributário de São José do Rio Preto-
SP (IDTRP)

RESUMO: Breve estudo sobre a regra da Irreversibilidade do lançamento tributário, como homenagem ao Princípio da Segurança Jurídica, Estabilidade da relação jurídico-tributária, a fim de que seja mantida a paz social e justiça fiscal. Para tanto, é necessário analisar objetivamente o conceito de lançamento tributário enquanto momento da exigibilidade do crédito tributário, conhecer as modalidades de lançamento, a fim de concluir, à Luz do Princípio da Irretroatividade, que não se admite a reversão do ato administrativo plenamente vinculado que constitui o crédito tributário, para que não seja maculado o Princípio da Não-Surpresa que deve permear o Direito Tributário. Por fim, será abordada a tradução de todos esses princípios em letra de lei, haja vista que o Código Tributário Nacional consolidou esses valores jurídicos ao determinar que a reversibilidade do lançamento tributário é encarada como exceção à regra e deve ser enquadrada em um rol taxativo de situações expressamente elencados.

Palavras-chave: Lançamento tributário; Irreversibilidade; Segurança Jurídica; Paz social; Justiça Fiscal; Estabilidade das relações jurídicas.

1. A regra da irreversibilidade do lançamento tributário

Antes de que se trate da irreversibilidade do lançamento, se faz necessário lembrar que o lançamento tributário é o momento da exigibilidade do crédito tributário. É o fenômeno jurídico que, através de um ato administrativo plenamente vinculado, a obrigação tributária passa a ser exigível do contribuinte, exatamente como determina o artigo 3º do CTN, e detalhado no artigo 142 do mesmo diploma.

Dessa forma, por se tratar de procedimento específico balizado por regras expressamente fixadas, o lançamento tributário deve conferir segurança jurídica ao contribuinte, que ao receber a notificação do lançamento deve se sentir seguro para realizar o pagamento a fim de satisfazer a obrigação tributária.

Sendo assim, da simples leitura do CTN podemos concluir que a irreversibilidade do lançamento é regra, ou seja, a imutabilidade do ato administrativo não pode, por mera vontade da Fazenda Pública, ser modificada.

Essa conclusão deve ser baseada na leitura do artigo 145 do CTN, que traz um rol taxativo de situações que autorizam a reversão do lançamento, dizendo “o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude” de processo administrativo (incisos I e II), onde devem ser respeitados os princípios decorrentes do Devido Processo Legal, como Ampla Defesa, Contraditório, Duplo Grau de Jurisdição etc., bem como, no inciso III, as hipóteses descritas no artigo 149 do CTN, que traz

novo rol taxativo de iniciativas que a autoridade administrativa pode realizar de ofício.

Dessa forma, após o lançamento original do tributo o lançamento se presume definitivo. Daí se conclui que a intenção do legislador foi de adotar por regra geral a vedação da alteração do lançamento anteriormente efetuado.

As ameaças às garantias constitucionais conferidas ao contribuinte está na utilização das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, pois, apesar de ser um rol taxativo, são verificados abusos na aplicação dessas hipóteses por parte do Fisco.

Dentre as hipóteses de reversão do lançamento, é muito comum que a autoridade fiscal se utilize da regra contida no inciso VIII do artigo 149 do CTN que determina poder haver a reversão de ofício pela autoridade fiscal “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”, o que a doutrina e jurisprudência chamam de “erro de fato”.

Ocorre que há irregularidade quando o Fisco pretende a revisão do lançamento tributário quando comete o “erro de direito”, que a doutrina e jurisprudência classificam como a alteração do critério jurídico para rever o lançamento.

Como anteriormente dito, a imutabilidade do lançamento é a regra e a revisão é exceção, que deve obedecer à lista taxativa contida nos arts. 145 e 149 do CTN. Ainda o Art. 146 do CTN¹

¹ 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.

determina que há proibição da revisão de lançamentos já efetuados com suporte na alegação de existência de “erros de direito”.

Como se sabe, o novo critério jurídico somente pode ser utilizado pelo Fisco na atividade de lançamento, aplicando-se o efeito *ex-nunc*, com aplicação exclusiva a casos futuros, para que seja protegida a boa-fé do contribuinte. Brillantemente defende o professor Eduardo Sabbag que “é incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito”².

A imutabilidade do lançamento tributário quando ocorrido “erro de direito” é questão pacífica e tranquila na doutrina, conforme observamos nos ensinamento do ilustre professor Leandro Paulsen:

O Art. 146/CTN determina que os critérios jurídicos adotados pela autoridade no lançamento não poderão ser modificados. Já o Art. 149/CTN estipula os casos em que o lançamento será revisto de ofício, e se somente nesses é que poderá um mesmo fato ser refiscalizado. A fiscalização, nos demais casos, não altera o lançamento, sob pena de violar o ato jurídico. Ressalta que a imutabilidade do ato contém uma dupla proteção. Uma, ao contribuinte, que tem a garantia de não ser perseguido pelo Fisco, e duas, ao funcionário que terá a validade de seu trabalho respeitada.³

Sobre a imutabilidade do lançamento também leciona Ricardo Lobo Torres:

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 750

³ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007. p. 952

A autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo 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, (...), poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes.

O entendimento jurisprudencial também é uníssono quanto à vedação da revisão do lançamento por ter ocorrido “erro de direito” pelo ente tributante quando do lançamento original. Tanto que o extinto Tribunal Federal de Recursos editou uma Súmula sobre o tema, ementada sob o nº 227, a qual continua sendo amplamente utilizada até hoje, O STF já se pronunciou sobre o tema no RE 62.252 e o STJ pacificou o entendimento quanto a esta matéria ao julgar recurso especial nº 1130545 RJ no qual foi reconhecida Repercussão Geral.

3. Princípios Constitucionais relacionados ao tema

O principal princípio constitucional que rege o tema é o Princípio da Segurança Jurídica, tratado pela doutrina como sobreprincípio do Direito Brasileiro, tamanha sua relevância. A segurança jurídica existe para que a justiça, finalidade maior do Direito, se concretize. Vale dizer que a segurança jurídica concede aos indivíduos a garantia necessária para o desenvolvimento de

suas relações sociais, tendo, no Direito, a certeza das consequências dos atos praticados.

Tem por objetivo garantir a paz social e a estabilidade das relações jurídicas, seja entre particulares, seja entre particulares e o Estado. Na relação entre o administrado e o poder público, no âmbito tributário, discorre o professor Eduardo Sabbag que esta pode ser representada a partir da seguinte perspectiva:

O cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da ação da norma perante o fato por ele regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei⁴.

Por sua vez, acerca da segurança jurídica maculada quando há revisão do lançamento devido a erro de direito da autoridade tributária, vejamos o que defende o professor Hugo de Brito Machado:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra (...). Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa,

⁴ SABBAG, 2010. p. 184

tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado⁵.

Dessa forma, é salutar que o contribuinte tenha segurança quanto ao recolhimento de tributos, não podendo ficar à mercê do Fisco quanto a alterações no valor de um tributo lançado e já recolhido, sobretudo quando a alteração não atende aos requisitos necessários de que trata o artigo 149 do CTN, conforme já exposto.

A revisão do lançamento tributário, quando baseado em situação alheia ao rol taxativo previsto nos artigos 145 e 149 do CTN se mostra grave mácula à estabilidade da relação jurídica entre os particulares e o poder público, uma vez que, de forma arbitrária e arrazoada, haveria a alteração do critério jurídico adotado para a constituição do *quantum debeatur*, como por exemplo, a alteração do lançamento quando fundada em um erro de direito, o qual não permite a revisão do lançamento original.

É inadmissível que o contribuinte seja punido pelo erro da Administração Pública, dessa forma, se admitida a revisão arbitrária e ilegal a Segurança Jurídica e a estabilidade das relações jurídicas estariam comprometidas, o que pode acarretar sérios prejuízos à sociedade.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 123

Vale ressaltar que também decorre da Segurança Jurídica a proteção ao ato jurídico perfeito. A Constituição Federal traz no rol dos direitos fundamentais garantidos aos cidadãos a proteção ao ato jurídico perfeito, previsto no Art. 5º, XXXVI, segundo o qual nem mesmo a lei pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Estritamente relacionada com a segurança jurídica, a proteção ao ato jurídico perfeito tem por objetivo manter a paz social e garantir a estabilidade das relações jurídicas.

Ora, se não é permitido nem mesmo à Lei modificar e prejudicar o ato jurídico perfeito (Art. 5º, XXXVI, CF/88), é inadmissível que por ato arbitrário e arrazoado da Administração este possa ser modificado, tendo seu efeito retroativo com o objetivo de prejudicar o contribuinte de boa-fé que recolheu o tributo nos moldes da notificação de lançamento.

Pode também ser relacionado ao tema em questão outro princípio da Proteção à confiança, de natureza tributária e estritamente relacionada com os princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica, cujo conceito buscamos nas lições de Leandro Paulsen:

Tem por objeto a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na administração tributária, abarcando, de um lado a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que impliquem prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos

normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores⁶.

Baseando-se nesse princípio é possível afirmar que enquanto o CTN exclui, no artigo 149, o erro de direito dentre as causas que autorizam a revisão do lançamento tributário feito ao mesmo contribuinte, enquanto no Art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico pelo ente tributante ao mesmo sujeito passivo com eficácia retroativa.

Há quebra de confiança quando o administrado, que aceita as regras derivadas da Administração, consequência da manutenção do contrato social em que é fundada nossa república, é surpreendido com uma nova cobrança de tributo já pago sob a justificativa de que, por erro da Administração, será compelido a pagar suposta diferença de tributo não aferido à época.

Corroborando com esse entendimento o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho: “A Fazenda não pode formular uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, revendo o critério jurídico adotado, modificá-la, majorando-a⁷.”

É nítida a quebra da confiança e o surgimento de instabilidade jurídica, pois, uma vez ocorrido tal arbitramento, não é garantido ao contribuinte administrado de que não haverá novas

⁶ PAUSEN, 2007. p. 953.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 282.

revisões de tributos, comprometendo irreversivelmente a paz social que deve haver entre a Administração e os administrados.

4. Conclusão

Conforme observado, o lançamento tributário é o momento, na relação jurídico-tributária, que confere exigibilidade ao tributo, objeto principal da obrigação tributária.

O lançamento é um ato administrativo plenamente vinculado e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, que traduz a compulsoriedade da obrigação de o contribuinte, sujeito passivo, recolher tributo ao Fisco. Trata-se de um procedimento 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.

Dessa forma, por se tratar da ação da Fazenda Pública de imputar ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, deve ser considerada imutável, ou melhor, irreversível, como de fato é pelo Código Tributário Nacional, quando interpretado seu artigo 145.

O legislador tratou como excepcional as situações que autorizam a reversibilidade, tanto que as descreveu em um rol taxativo no artigo 149, a fim de que o contribuinte não fique à mercê de ver revisto o lançamento tributário cujo tributo já recolhera ao Fisco.

A regra da irreversibilidade do lançamento tributário tem como fundamento o princípio constitucional da Segurança Jurídica, que visa a manutenção da paz social e estabilidade das relações jurídicas e, conseqüentemente da justiça fiscal.

Também tem lastro em princípios do Direito Tributário, como da Proteção da Confiança e da Não-surpresa, os quais derivam da Segurança Jurídica, para que o ato jurídico perfeito e o direito adquirido não sejam maculados por conta de interesses escusos da Administração Pública para aumentar a arrecadação de tributos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.