

Agravamento da exigência inicial

Vicente Kleber de Melo Oliveira

Auditor-fiscal da Receita Federal, lotado na DRJ de Fortaleza

1. Considerações iniciais

Com as modificações introduzidas no Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido pelo Decreto 70.235/72, por meio da Lei 8.748/93, ficaram bem delimitadas as competências dos órgãos preparadores (lançadores) do tributo e dos órgãos de julgamento.

A partir de então, não mais se confundiriam as atividades de preparo e instrução de processos fiscais e de lançamento do tributo e contribuições no âmbito federal – que competiriam às delegacias, inspetorias e alfândegas da Receita Federal – com o julgamento de tais processos, que ficaria na competência dos novos órgãos criados para tal finalidade – as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs).

Não obstante essa delimitação, atribuiu-se, também aos órgãos de julgamento, forte participação na análise dos casos em que se decidisse pelo agravamento da exigência inicial (crédito tributário originalmente constituído) nas condições estipuladas por dispositivos específicos do Processo Administrativo Fiscal (art. 15, parágrafo único, e art. 18, § 3º), refletindo, assim, que fosse expedido ato

normativo pela Administração da Secretaria da Receita Federal para disciplinar em que casos esse agravamento poderia ocorrer, bem como os procedimentos a serem adotados por cada órgão nessa tarefa.

Com efeito, foi baixada a Portaria SRF 4.980, de 4 de outubro de 1994, dispondo expressamente sobre as competências desses órgãos administrativos, da qual trazemos à colação os seguintes artigos:

Art. 1º. *As Delegacias, Alfândegas e Inspetorias classe especial da Secretaria da Receita Federal, compete:*

I - O preparo dos processos administrativos cuja apreciação seja de competência de órgãos da Secretaria da Receita Federal;

II - Dar ciência ao sujeito passivo, intimando-o, quando for o caso, das decisões proferidas:

1 - pelos Delegados da Receita Federal de Julgamento, inclusive das decisões que contenham recurso de ofício ou agravem a exigência inicial;
(...)

V - Expedir notificação de lançamento em cumprimento de decisão que agravar a exigência tributária

inicial, à qual será anexada cópia da mencionada decisão;

VI - Realizar diligências e perícias determinadas pelos órgãos singulares e coletivos competentes para julgar os processos administrativos;
(...)

Art. 2º. *As Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar os processos administrativos, nos quais tenham sido instaurados, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformidade do contribuinte quanto à decisão dos delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração de imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Além disso, a norma complementar em referência disciplinou que a movimentação dos processos fiscais dar-se-ia de acordo com o estabelecido pelo anexo constante da citada portaria, inclusive nos casos de agravamento da exigência inicial, conforme teor do art. 5º do citado ato normativo.

Todavia, com as modificações introduzidas na estrutura interna das delegacias da Receita Federal de Julgamento, que passaram de órgão singular de julgamento para órgão colegiado, bem como em face de a Portaria SRF 4.980/94 ter sido expressamente revogada pela

Portaria SRF 436, de 28 de março de 2002, quanto à movimentação dos processos fiscais e, ademais, por este último ato normativo em seu anexo não mais fazer referência aos casos de agravamento da exigência inicial, pois se tem dado o entendimento, doravante, pela revogação expressa da movimentação anterior entre tais órgãos, não mais competiriam às delegacias de Julgamento a participação nos processos em que o agravamento da exigência inicial esteja presente. Esse entendimento, a nosso ver, é equivocado, conforme se demonstrará adiante.

2. Do agravamento da exigência inicial

2.1 Do agravamento da exigência inicial decorrente de decisão de Primeira Instância

Ressalte-se que o agravamento da exigência inicial não é feito pelos órgãos de julgamento, como a princípio poderia parecer. Na verdade, as delegacias de julgamento, ao apreciarem os processos em tais circunstâncias, vale dizer, processos já preparados e/ou instruídos e prescindindo de diligências e/ou perícias, julgados, mas, ao mesmo tempo, detecta que houve erro material no lançamento primitivo e, diante desse fato, encaminha o processo para que seja emitido pelo órgão lançador/preparador o Auto de Infra-

ção ou a Notificação de Lançamento, reabrindo o prazo ao contribuinte a partir da ciência da decisão para ingressar com nova impugnação quanto à parte agravada.

Neste particular, o Decreto 70.235/72, em dispositivo próprio, estabelece:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.)

Vale ressaltar que "o termo agravar, na acepção do Decreto 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, nos termos do art. 18, §3º (Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativo

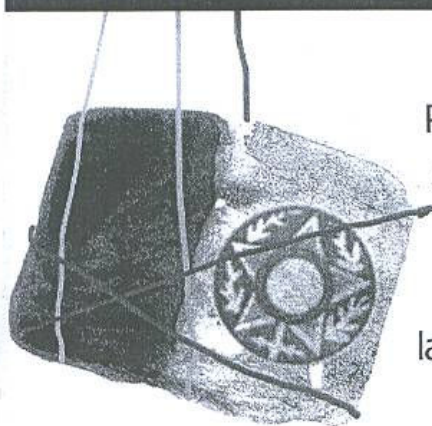
Fiscal, Ed. Res. Trib., São Paulo, 1994, 2ª ed., p. 55, nota de rodapé).

Na hipótese em comento, o agravamento dá-se em função de eventuais erros que a autoridade lançadora tenha cometido na feitura do lançamento primitivo, erros esses de natureza material, ou seja, erros que comprometeriam alguns aspectos do fato gerador e, conseqüentemente, a caracterização dos elementos constitutivos da obrigação tributária principal, sobretudo quanto ao aspecto quantitativo e valorativo do fato gerador ou da hipótese de incidência. Ou seja, quanto à base de cálculo X alíquota ou, por exemplo, quanto à inadequada subsunção do fato à norma de incidência tributária ou até mesmo quanto à graduação da penalidade aplicável.

Não se trata, pois, no caso sob análise, de erros de natureza formal que eventualmente comprometessem a validade do lançamento primitivo, maculando-o de vício formal, porquanto nesses casos há norma específica a tratar do assunto, no caso a Instrução Normativa 94, de 24 de dezembro de 1997.

2.2 Do agravamento da exigência inicial decorrente da realização de diligências e/ou perícias

Diferentemente da situação anterior, o processo aqui não se encontra ainda devidamente preparado e/ou instruído para que a autoridade julgadora forme sua



A revogação procedida pela Portaria SRF 436/2002 não atingiu a parte substancial ou material no tocante às atribuições e competências dos órgãos lançadores/preparadores (DRF, IRF ou ARF), bem assim das DRJs



Não se pode conceber que uma falha e omissão de índole meramente formal comprometam uma atividade muito mais significativa do ponto de vista da Administração Tributária – lançar o tributo da forma correta e justa, nem a favor da Fazenda Pública nem a favor do contribuinte, mas atrelado aos ditames legais

livre convicção sobre o mérito, porquanto carece de medidas sancionadoras visando a adequá-lo ao julgamento, seja por determinação da autoridade julgadora para realização, de ofício ou a requerimento do impugnante de diligências ou perícias, procedimentos esses que poderão resultar, também, em agravamento da exigência inicial.

Neste aspecto, o Decreto 70.235/72, em dispositivo específico, dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.)

§3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verifi-

cadas incorreções, omissões ou inexactidões que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Vale dizer, a autoridade lançadora recebe o processo para realização de diligências ou perícia, cujo resultado influenciará, por incorreções, omissões ou inexactidões, inclusive inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, na lavratura de novo lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento complementar).

O termo complementar, aí referido, foi, a nosso ver, empregado de forma inadequada, porquanto não se trata de complementar o que se deixou de proceder por inteiro, mas sim corrigir falha anterior no sentido de espelhar a obrigação tri-

butária em sua plenitude. Vale dizer, lavrar nova peça impositiva corretamente quanto à ocorrência do fato gerador e da caracterização de todos os elementos da obrigação tributária principal – sobretudo quanto a seu aspecto valorativo – crédito tributário (base de cálculo X alíquota e demais gravames – multa e juros de mora) e, desde que, obviamente, se observe o prazo de decadência do direito do Fisco de fazer este novo lançamento (CTN, arts. 140, 149, parágrafo único e 173, inciso I).

Com efeito, não se complementa o lançamento anterior, porquanto este deveria ter sido caracterizado corretamente no momento da lavratura do procedimento primitivo. Na verdade, formaliza-se um novo crédito tributário partindo-se da premissa de que a obrigação tributária não se alterou, eis que estava intacta desde a origem, considerando, também, neste aspecto, o caráter declaratório do lançamento (CTN, arts. 140 e 144).

Vale ressaltar, outrossim, que a mudança estrutural nas delegacias de julgamento de órgãos de julgamento singular,

para órgãos de julgamento colegiado, nos termos da Portaria MF 258, de 24 de agosto de 2001, não alterou a participação de tais órgãos no agravamento do lançamento, estando, pois, plenamente em vigor as regras estipuladas pelo PAF (Decreto 70.235/72, arts. 15, parágrafo único, e 18, § 3º).

3. Da revogação da Portaria SRF 4.980/94

Neste particular, a Portaria SRF 436, de 28 de março de 2002, dispõe:

Art. 1º - Os processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pela SRF serão movimentados de acordo com o anexo constante nesta Portaria.

Parágrafo único. Nas Delegacias da Receita Federal (DRF), (...), Inspetorias da Receita Federal (IRF) e Alfândegas da Receita Federal (ARF), os processos serão movimentados pelas áreas de controle e acompanhamento tributário, de orientação e análise tributária ou de administração tributária, e nas delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs), a movimentação será efetuada pelo Serviço de Controle de Julgamento (Secoj) ou pelo Serviço de Suporte Operacional (Sesop).

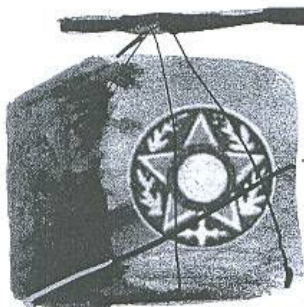
Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º - Fica revogada, sem interrupção de sua força normativa, a Portaria SRF nº 4.980, de 4 de outubro de 1994. (Grifo do autor)

Vê-se, portanto, que a alteração procedida pela Portaria SRF 436/2002, quanto às regras disciplinadas pela Portaria SRF 4.980/94, foi apenas de caráter formal, na medida em que esta última disciplinou tão-somente sobre a movimentação dos processos fiscais entre os órgãos preparadores/lançadores (DRF, IRF ou ARF) e os órgãos de julgamento (DRJs). Certamente para adequar tal procedimento à nova estrutura dessas repartições fiscais, sobretudo destas últimas ao novo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (Portaria MF 259/2001).

Nesse sentido, a revogação procedida pela Portaria SRF 436/2002 não atingiu, a nosso ver, a parte substancial ou

O fato de o ato normativo revogador não trazer nenhuma referência à parte de movimentação dos processos fiscais, quando se tratar de agravamento da exigência inicial, não significa que tal omissão ou falha procedimental prevaleça sobre um direito muito maior, mais significativo, direito material



material no tocante às atribuições e competências dos órgãos lançadores/preparadores (DRF, IRF ou ARF), bem assim das DRJs, visto que a própria ementa da citada portaria nos conduz a este entendimento quando diz: "Dispõe sobre a movimentação de processos administrativos referentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Tal conclusão é lógica e razoável, porquanto o art. 3º da Portaria SRF 436/2002, ao dispor: "Fica revogada, sem interrupção de sua força normativa, a Portaria SRF 4.980, de 4 de outubro de 1994", diz justamente isso, que, embora revogada, reitere-se, quanto ao aspecto formal – vale dizer, no tocante à movimentação de processos fiscais – a Portaria SRF 4.980/94 não foi atingida no seu aspecto substan-



cial ou material (competência, julgamento, apreciação de processos etc.), de sorte que continua plenamente vigente quanto a esses aspectos.

Ademais, o fato de o ato normativo revogador (Portaria SRF 436/2002) não trazer, em seu anexo, nenhuma referência à parte de movimentação dos processos fiscais quando se tratar de agravamento da exigência inicial, não significa que tal omissão ou falha procedimental prevaleça sobre um direito muito maior, mais significativo, direito material, portanto, de constituir o crédito tributário nas hipóteses em que se configure o agravamento da exigência inicial. Eis que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta", vale dizer, é de natureza pública (CTN, art. 139).

Do ponto de vista administrativo-tributário, seria uma incongruência das mais nefastas para uma Administração Tributária na busca da justiça fiscal, so-

bretudo quando há interesse público em jogo, deixar que uma simples falha de procedimento prejudique um direito material de maior relevância – lançar o tributo da forma correta, na forma da lei, porque é inerente ao Estado a consecução da receita tributária para atingir suas finalidades precípua.

Se houve falha ou omissão da Portaria 436/2002, em não fazer referência à movimentação de processos fiscais quando se tratar de agravamento da exigência inicial, isso pode ser corrigido sem maiores atropelos, porquanto os atos normativos a que se refere o art. 100, I, do CTN, estão aí para essa finalidade, corrigindo-se o anexo da supracitada portaria. O que não se pode conceber é que uma falha e omissão de índole meramente formal comprometam uma atividade muito mais significativa do ponto de vista da Administração Tributária – lançar o tributo da forma correta e justa, nem a favor da Fazenda Pública nem a favor do contribuinte,

mas atrelado aos ditames legais, dado o caráter de ato vinculado e obrigatório que lhe é peculiar (CTN, art. 142, parágrafo único).

Não se pode conceber, outrossim, que um ato normativo tenha a força jurídica de revogar (tácita ou expressamente) um dispositivo legal que tem uma posição hierárquica superior. O Decreto 70.235/72, em sua origem, tem força de lei, sendo, portanto, superior ao disposto numa portaria. Admitir-se que um ato dessa natureza pudesse revogar uma disposição de um decreto ou de uma lei, seria afrontar o princípio da hierarquia ou da compatibilidade vertical que deve existir entre as normas jurídicas elencadas no art. 59 da Constituição Federal e as normas complementares a que se refere o art. 100, I a IV do CTN.

Ademais, uma das consequências dessa compatibilidade vertical é que as normas superiores podem revogar as normas inferiores. Vale dizer, as normas superiores têm a força jurídica de revogar as normas inferiores, enquanto estas não podem revogar aquelas, sob pena de colidir com o princípio hierárquico que deve existir entre as normas que estão no topo da pirâmide jurídica com as que estão em escalões inferiores.

Com efeito, chega-se às seguintes conclusões:

1. a Portaria SRF 436/2002 revogou a Portaria SRF 4.980/94 apenas no tocante à parte procedimental de movimentação dos processos fiscais;
2. a Portaria 4.980/94 continua plenamente vigente quanto às atribuições dos órgãos preparadores/lançadores (DRF, IRF e SRF), bem assim dos órgãos de julgamento (DRJs);
3. o agravamento da exigência inicial deve ser procedido nas formas preconizadas pelo art. 15, parágrafo único, e art. 18, § 3º do PAF, porquanto não houve revogação desses dispositivos;
4. a falha e/ou omissão no anexo constante da Portaria SRF 436/2002 não podem impedir que a Administração Tributária cumpra sua tarefa maior de lançar o tributo nessas circunstâncias, até porque a parte procedimental pode ser corrigida por outro ato normativo ou até mesmo por procedimento semelhante ou análogo na movimentação dos processos fiscais, nesses casos.■

