

## Revisão De Ofício Do Lançamento Fiscal[1]

Ricardo Araujo Cozer[2]

No horizonte administrativo-fiscal-previdenciário, os processos decorrentes de lançamentos impugnados pelos sujeitos passivos são julgados, em primeira instância, pelos Serviços de Contencioso Administrativo, na esteira do inc. I do art. 78 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Previdenciária, aprovado pela Portaria MPS n. 1344, de 18 de julho de 2005:

“Art. 78. Aos Serviços e Seções de Contencioso Administrativo compete:

I – julgar defesa contra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e Auto de Infração;

II – julgar defesa contra Informação Fiscal sobre cancelamento de isenção;”

A autoridade a quem compete essa tarefa é o Auditor-Fiscal da Previdência Social (AFPS), julgador administrativo.

Ocorre, por vezes, no exame desses processos, de o julgador administrativo detectar, nos lançamentos, omissões ou contradições que não tenham sido impugnadas pelos sujeitos passivos. Nesses casos, é usual solicitar aos AFPSs notificantes/autuantes que, se cabíveis, sejam promovidos os devidos saneamentos. Na hipótese de as omissões ou contradições cuidarem de vícios insanáveis, é comum se julgar pela nulidade dos lançamentos.

Essas situações freqüentemente causam desconforto aos AFPSs autores dos lançamentos fiscais. Eles argumentam que, deixando a empresa de impugnar determinada matéria, teria ocorrido a confissão ficta nesse particular. Na tentativa de corroborar essa tese, muitas vezes invoca-se o § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS n. 520/2004, que regula o contencioso administrativo-fiscal-previdenciário:

“Art. 9.º A impugnação mencionará:

[...]

§ 6.º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.”

O estudioso do Direito, no entanto, deve sempre lembrar que não há texto sem contexto ou, nos dizeres do jurista romano Celso, que: “É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo”[3].

Fazendo uma analogia para melhor fixar essa idéia, consideremos: i) o ordenamento jurídico de certo Estado como um arquipélago; ii) os preceitos jurídicos como as ilhas; e iii) as viagens a nado, de barco e de avião e as comunicações telefônicas, por Internet, telegráficas e postais realizadas entre as ilhas como as interações entre os preceitos jurídicos. Suprimamos desse quadro as viagens e as comunicações entre as ilhas e teremos um exemplo de aplicação do Direito em que se pinça um preceito jurídico apenas, esquecendo que mais preceitos existem no ordenamento e que o alcance de muitos deles é ampliado ou comprimido pela influência exercida por outros preceitos. Bem se vê que essa aplicação superficial é insuficiente para entendermos “o que diz o Direito” sobre qualquer situação.

Desse modo, no tocante à Portaria MPS n. 520/2004, é oportuno indicar que seu art. 11 permite ao julgador administrativo solicitar, de ofício, a realização das diligências que entender necessárias:

“Art. 11. A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias, indeferindo, mediante despacho fundamentado ou na respectiva Decisão-Notificação, aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

Ora, a possibilidade de serem requeridas, pelo julgador administrativo, diligências de ofício já salienta que este, no exame do processo, não está adstrito ao conteúdo da impugnação. Caso vislumbre, *sponte propria*, estar o lançamento maculado por erro e/ou omissão (ambos sanáveis) que, dificultando a compreensão de seu substrato pelo sujeito passivo, tenham impedido o pleno exercício do direito de defesa, deverá instar o AFPS atuante/notificante a prestar os esclarecimentos necessários para sanear o lançamento, reabrindo, em seqüência, o prazo para o sujeito passivo defender-se.

De notar-se que a Administração Pública tem de obedecer ao princípio da eficiência (art. 37, *caput*, da CF). A aplicação desse princípio, na seara do julgamento administrativo, não se restringe a julgar o processo o mais rápido possível. Mais importante do que isso é efetuar o controle de legalidade sobre o lançamento fiscal, esquadrinhando se ele se harmoniza com os dispositivos legais e sublegais, tanto de cunho material quanto procedimental, aplicáveis ao caso.

Não consigo, portanto, ver justificativa para, a despeito de silêncio do sujeito passivo em sua impugnação, encerrar rapidamente a apreciação administrativa do lançamento, julgando-o procedente, quando, por exemplo, não tiverem sido minuciosamente apontados os documentos donde se colheram os montantes dos salários-de-contribuição; bases de cálculo tiverem sido erigidas em duplicidade; não tiverem sido abatidos todos os recolhimentos de contribuições realizados pelos sujeitos passivos; na hipótese da caracterização de trabalhadores autônomos como segurados empregados, não se tiver demonstrado a contento o requisito da subordinação etc.

Penso não ser recomendável fazer recair sobre os Procuradores Federais a incumbência de cobrar um crédito fraturado em brechas que podem resultar na improcedência da execução fiscal e, pior, na obrigação de pagar honorários advocatícios. Sendo amplo o direito à defesa (art. 5.º, LV, da CF), nada impede que, em Juízo, o sujeito passivo insurja-se contra vícios que não foram impugnados na esfera administrativa.

Continuando, convém não esquecer que, no caso de descoberta de fato desconhecido ou omissão de ato essencial, a Administração Pública tem o dever de revisar de ofício o lançamento, consoante o disposto no inc. IX do art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

Na esfera judicial, se a petição inicial não preencher os requisitos legais ou contiver defeitos que dificultem o julgamento meritório, o Juiz deve abrir prazo para que ela seja emendada, de acordo com o art. 284, *caput*, do Código de Processo Civil (CPC):

“Art. 284. Verificando o juiz que a petição inicial não preenche os requisitos exigidos nos arts. 282 e 283, ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor a emende, ou a complete, no prazo de 10 (dez) dias.”

Considerando que essa regra entra em ressonância com a constante no art. 149, IX, do CTN, e considerando que o relatório fiscal é a petição inicial do lançamento, quando lhe faltar o requisito da clareza na descrição do fato gerador, nada mais razoável do que o julgador administrativo solicitar aos AFPSs notificantes/autuantes a elaboração de relatórios fiscais complementares.

Ainda fazendo um paralelo com o CPC, o pressuposto processual da imparcialidade do Juiz implica que a este se confere a livre formação do convencimento, tendo em conta a partitura do art. 131:

“Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.”

Esse preceito, acentue-se, ecoou, com bastante semelhança, no art. 14 da Portaria MPS n. 520/2004:

“Art. 14. Na apreciação da prova, diligência ou perícia a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.”

Descortina-se, pois, que até – melhor seria dizer principalmente, pois o processo administrativo pauta-se pelos princípios da verdade material e da informalidade – no processo administrativo-fiscal-previdenciário é inerente ao julgamento o livre esquadrihar do lançamento, fundamentando-se as conclusões, evidentemente, na decisão. O fato de o julgador administrativo ser um AFPS de forma alguma o franqueia a passar ao largo de questões que, embora não suscitadas pelo sujeito passivo, fragilizem ou lancem por terra o lançamento. Se nessa linha o fizesse, estaria patente a parcialidade do julgador, o que não se admite sequer no processo administrativo.

Deve-se ter em mente, ainda, que a Administração Pública deve sempre dar prevalência ao interesse público primário (de toda a sociedade) ante o interesse público secundário (da própria Administração). E um dos interesses públicos primários mais caros a ser preservado é que somente se exija dos administrados estritamente o pagamento dos tributos no montante que, nem mais nem menos, eles devam, excetuadas apenas as hipóteses de arbitramento (art. 148 do CTN, c/c § 3.º do art. 33 da Lei n. 8.212/91) e de fato gerador presumido (art. 150, § 7.º, da CF). Tão-somente exigências desse naipe é que estão na moldura do princípio da legalidade (art. 5.º, II, da CF).

De tal arte, desvendando-se a ocorrência de fato desconhecido (art. 149, VIII, do CTN), como a desconsideração, pelo AFPS notificante, de alguns recolhimentos concretizados pelo notificado, é dever de quem quer que descubra esse fato – Agente Administrativo, Chefe de Equipe Fiscal, AFPS julgador administrativo ou AFPS notificante –, mesmo quando o sujeito passivo não impugnar esse ponto, promover a retificação do crédito. Caso contrário, a Administração Pública estaria cobrando do contribuinte mais do que ele efetivamente devia, o que, ressalvadas as exceções acima anotadas, configuraria indevida invasão no direito de propriedade do contribuinte e resultaria em enriquecimento ilícito do Poder Público.

Diante do esposado, conclui-se que, muito ao contrário de ser atividade ilegal, a revisão de ofício sem impugnação específica do sujeito passivo é medida imposta pelo nosso Direito.

---

- [1] Texto originalmente publicado em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br).  
Acesso em: 8 nov. 2006.
- [2] Ex-Auditor-fiscal da Previdência Social; bacharel em Direito pela UFPE.
- [3] *Digesto*, liv. 1, tít. 3.º, frag. 24.

Disponível em: [http://www.damasio.com.br/?page\\_name=art\\_073\\_2006&category\\_id=339](http://www.damasio.com.br/?page_name=art_073_2006&category_id=339)  
Acesso em: 30 de agosto de 2007