

*SANEAMENTO DE INCORREÇÕES EM
AUTOS DE INFRAÇÃO E VALIDADE DAS
RETIFICAÇÕES PARA INCIDÊNCIAS
DECAÍDAS*



Moisés Mario Chehter

Bacharel em Direito e Engenheiro pela USP

*Assistente técnico do Departamento de Tributação e
Julgamento*

*Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos
de São Paulo – 2006/08*

Auditor Fiscal



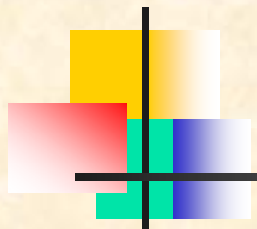
RESUMO

- *O objetivo do presente estudo é abordar as condições em que as incorreções podem ser sanadas, no âmbito do processo administrativo fiscal, sem comprometer o direito da fazenda pública quanto aos créditos tributários, elucidando a retificação de autos de infração em incidências decaídas a fim de delinear respostas as questões controversas que o julgador enfrenta, como: a alteração poderá implicar anulação, total ou parcial, do lançamento revisto, sua substituição ou complementação por um lançamento de ofício, reabertura de prazos de forma que a norma individual e concreta produza os efeitos jurídicos a que se destina, assegurada a validade de tais retificações quando do julgamento administrativo tributário municipal.*



SANEAMENTO

Evita que autos de infração que não sofram a correção na fase do contencioso administrativo sejam disponibilizados para inscrição na dívida ativa com valores incorretos, ensejando questionamento na fase de execução por meio de embargos à execução ou exceção de pré-executividade, quando o desejável é que tais incorreções sejam corrigidas na fase do contencioso administrativo.



QUESTÃO

Validade de retificação motivada pela impugnação ou recurso administrativo do sujeito passivo, para lançamento fora do prazo decadencial?

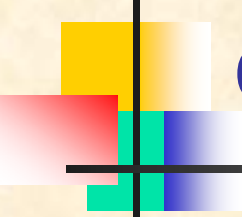


O CTN E A ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I - impugnação do sujeito passivo*
- II - recurso de ofício;*
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Do texto do artigo 145, verifica-se três formas de mutação do lançamento, sendo uma por iniciativa do sujeito passivo, emoldurada no inciso I e duas por iniciativa da administração, por meio do “recurso de ofício”, também conhecido como reexame necessário e, de ofício, nos casos previstos no artigo 149.



Casos passíveis da revisão de ofício do lançamento:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

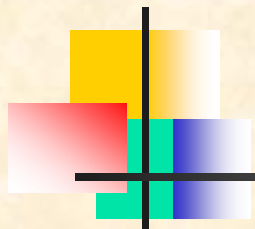
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

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 especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.



Evidente, portanto, que a restrição temporal inserida no parágrafo único do artigo 149 do CTN, referente ao prazo decadencial cinge-se às situações expressamente referenciadas no “caput”, ou seja, ocorrência da revisão **de ofício do lançamento**. Não abarcando portanto as situações decorrentes de iniciativa do próprio sujeito passivo, como, por exemplo, pedido formulado na impugnação.



DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Constituído o crédito tributário pela notificação do auto de infração, não há que se falar em decadência durante o processo administrativo, se os créditos constituídos não se encontravam atingidos por tal instituto.

Entre o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito. Recurso provido.

(REsp nº 74.843/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJU de 24.03.2003, pág. 00164)



PRESCRIÇÃO

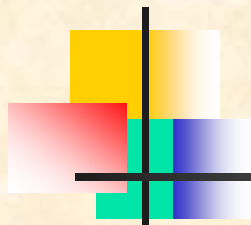
"O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174)" (RE 95365/MG, Ministro Relator Décio Miranda, in DJ 03.12.81)

ALTERAÇÃO DECORRENTE DO PEDIDO MANIFESTADO NA IMPUGNAÇÃO

A correção a favor do contribuinte da base de cálculo anteriormente cogitada equipara-se à correção do lançamento já realizado, do crédito previamente constituído e que por tal motivo não se sujeitou à decadência. Mas deve ser ressaltado que por tratar-se de exercício decaído qualquer correção a maior ou oneração não pode prevalecer.

A correção a menor não equivale a produção de outro lançamento e não implica em nulidade do lançamento pois decorrem do acolhimento, ainda que parcial, da impugnação do contribuinte.

ALTERAÇÃO NÃO DECORRENTE DO PEDIDO MANIFESTADO NA IMPUGNAÇÃO



Oportuna a lição de Hugo de Brito Machado: "Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos." [Curso de Direito Tributário, 29^a ed., Malheiros, 2008, p. 179].

A possibilidade de retificação por autoridade julgadora, consta, por exemplo da legislação paulistana que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, consoante o artigo 15 da Lei nº 14.107/2005:

"Art. 15. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato ou de direito serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de impugnação ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade.

§ 1º Nos casos de erros corrigidos de ofício, o sujeito passivo será cientificado, devolvendo-lhe o prazo para apresentação da impugnação ou pagamento do débito fiscal com desconto previsto em lei.

§ 2º O órgão de julgamento mandará suprir as irregularidades existentes, quando não puder efetuar a correção de ofício.

§ 3º Quando, em exames posteriores e diligências, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo ao sujeito passivo o prazo para impugnação da matéria agravada."

Contudo, não devemos tomar o artigo supracitado como "carta branca para alterações de toda a sorte", por que senão haveria autorização legal para o fisco realizar trabalhos fiscais emaranhados de vícios, nulidades, inconsistências, para no decorrer do processo administrativo ser emendado, alterado, emoldurado nos termos da legislação tributária o que nos parece distante da intenção do legislador.



SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica não resta prejudicada ante a tal entendimento, pois o contribuinte não estaria sujeito a um aviltamento do montante do crédito constituído originariamente. Qualquer "*reformatio in pejus*" estaria fulminado pela decadência.



VÍCIO FORMAL

Nestes casos é aplicável o disposto no inciso II, do **art. 173,**
do CTN:

"Art. 173 - *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."

O direito que este inciso II, do art 173 do CTN objetiva proteger é o direito de defesa, garantido pela Constituição, pois as formalidades possibilitam o exercício da ampla defesa assegurado ao contribuinte.



EXEMPLO – Vício Formal

Exemplos de requisitos formais estão normalmente relacionados à publicação, a motivação, ao direito de defesa e encontram-se elencados no art. 202 do CTN e no parágrafo 5º da Lei nº 6830/80.

Ex: não notificação, falta da assinatura da autoridade, falta do impresso próprio, item ilegível, prazo para a impugnação incorreto.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

CORREÇÃO POSSÍVEL

Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	2000,00	100,00	50,00
04/2002	1000,00	50,00	25,00
06/2002	1800,00	90,00	45,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	3379,20	168,96	84,48
12/2002	8770,88	438,54	219,27
TOTAIS	21.323,08	1066,15	533,07

Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	2000,00	100,00	50,00
04/2002	00,00	00,00	00,00
06/2002	800,00	40,00	20,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	3379,20	168,96	84,48
12/2002	4770,88	238,54	119,27
TOTAIS	15.323,08	766,15	383,07



PREJUDICIAL

Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	2000,00	100,00	50,00
04/2002	1000,00	50,00	25,00
06/2002	1800,00	90,00	45,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	3379,20	168,96	84,48
12/2002	8770,88	438,54	219,27
TOTAIS	21.323,08	1066,15	533,07

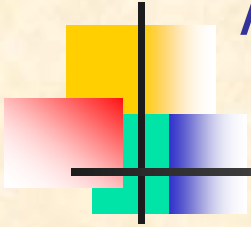
Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	2000,00	100,00	50,00
04/2002	00,00	00,00	00,00
06/2002	4800,00	240,00	120,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	6379,20	318,96	159,48
12/2002	8770,88	438,54	219,27
TOTAIS	26.323,08	1316,15	658,07

FAVORECE MAS POLÊMICA

Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	2000,00	100,00	50,00
04/2002	1000,00	50,00	25,00
06/2002	1800,00	90,00	45,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	3379,20	168,96	84,48
12/2002	8770,88	438,54	219,27
TOTAIS	21.323,08	1066,15	533,07

Incidência MÊS/ANO	Base de Cálculo (R\$)	Valor do ISS (R\$)	Valor da Multa (R\$)
03/2002	00,00	00,00	00,00
05/2002	2000,00	100,00	50,00
06/2002	1800,00	90,00	45,00
09/2002	4373,00	218,65	109,32
11/2002	3379,20	168,96	84,48
12/2002	8770,88	438,54	219,27
TOTAIS	20.323,00	1016,15	508,07

*SANEAMENTO DE INCORREÇÕES EM AUTOS DE
INFRAÇÃO E VALIDADE DAS RETIFICAÇÕES PARA
INCIDÊNCIAS DECAÍDAS*



Moisés Mario Chehter

mchehter@prefeitura.sp.gov.br