

Nulidades no lançamento tributário

2º Lugar

RAIMUNDO PARENTE DE ALBUQUERQUE JÚNIOR



Acima de tudo, agradeço ao Grande Criador, por reacender em mim a luz da inspiração quando a minha transpiração já não é suficiente.

Agradeço a minha esposa, Kelly, pelo amor dedicado a nossa família, suprimindo as vezes em que, por razões de estudo, faltei a esse respeito.

Aos pequenos Yasmin e João Gabriel, lampejos de luz divina em minha vida. Aos meus pais (Raimundo Parente e Maria José), por fazerem de minha vida também as suas vidas.



NULIDADES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

RESUMO

1 OBJETIVOS BÁSICOS

Estudar as invalidades ocorrentes no ato de lançamento tributário, mediante o estabelecimento de um critério apto a diferenciar a nulidade relativa da nulidade absoluta e, com isso, dar resposta a diversos questionamentos relacionados ao tema, que permeiam a atividade do julgamento administrativo da impugnação ao lançamento tributário, tais como:

- a) a questão se há ou não uma gradação das invalidades (nulidade relativa e nulidade absoluta) que acometem o ato de lançamento tributário e a questão do regime jurídico dessas invalidades;
- c) os temas da inexistência e da irregularidade no lançamento tributário;
- d) a distinção entre vício formal e vício material do lançamento tributário, importante para a aplicação do art. 173, II, do CTN;
- e) o caráter exaustivo ou meramente exemplificativo das invalidades descritas no art. 59 do Decreto 70.235/72 (PAF);
- f) o correto emprego da regra que impõe a concentração da prova documental na fase de impugnação ao lançamento (§ 4º do art. 16 do PAF);

g) o voto do julgamento administrativo nas Delegacias de Julgamento (DRJs) possui ou não uma estrutura definida.

2 METODOLOGIA UTILIZADA

Visando a delinear um sistema próprio de invalidades do lançamento tributário e com isso atender aos objetivos anteriores, partiu-se do direito positivo acerca da disciplina do processo administrativo tributário (Lei nº 9.784/99, Decreto nº 70.235/72, Lei nº 5.172/66), da jurisprudência administrativa, notadamente das DRJs e do Primeiro Conselho de Contribuintes (1º CC), e, por fim, da doutrina, especialmente a de direito administrativo e tributário.

Afirmou-se o critério da gradação de invalidades positivado no art. 55 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LPA) – critério da convalidação do ato. Posteriormente, derivou-se do critério da convalidação, que se sabe voltar-se para o discernimento das invalidades de um ato administrativo em geral, um critério de invalidade que dissesse mais de perto com as especificidades do lançamento tributário e sua composição tripartida (requisitos, pressupostos e condições) – o critério dos pressupostos e dos requisitos.

A consistência teórica do critério dos pressupostos/requisitos foi confrontada com entendimentos consagrados em julgamentos pertencentes à jurisprudência judicial e, marcadamente, à administrativa, oriunda do 1º CC e das DRJs. De modo que, a partir desse confronto, foi possível alinhar posições teóricas até então carecedoras de qualquer cientificidade, tais como a que afirmava a taxatividade das hipóteses de invalidades elencadas no art. 59 do PAF e a natureza essencial de qualquer um dos requisitos do lançamento tributário listados nos arts. 10 e 11 do PAF.

3 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO

3.1 *Relação custo versus benefício*

Com a sistematização das invalidades do lançamento tributário, benefícios advirão em termos quantitativos e qualitativos para o julgamento administrativo nas DRJs. Em termos qualitativos, os julgados ganharão em consistência teórica e argumentativa e em uniformidade de tratamento das qualificações jurídicas (inexistência, nulidade relativa, nulidade absoluta ou irregularidade) e das consequências jurídicas (vício sanável ou vício insanável, sujeito ou não à preclusão temporal) dos vícios do lançamento. Em termos quantitativos, falaremos adiante no quesito aumento de produtividade.

Ganham ainda as DRJs sob o aspecto da profissionalização do julgador administrativo, que passa a ter contato com conceitos jurídicos ligados a sua própria atividade de forma simples e sistematizada. Mister destacar também que, com o domínio dos aspectos formais e processuais do lançamento e do voto, restar-lhe-á mais tempo para aprofundar-se em temas ligados ao direito material (direito tributário, sobretudo), tão cambiante na atualidade.

3.2 *Aumento de produtividade*

A teoria do sistema de invalidades aqui exposta irá imprimir aumento de produtividade aos julgamentos administrativos, na medida em que será possível a partir dela estabelecer uma estrutura formal do voto relativo ao acórdão de julgamento das DRJs. Deveras, a padronização das pautas de exame e julgamento do lançamento tributário impugnado conferirá rapidez à apreciação das impugnações administrativas, na medida em que aponta de antemão as questões a serem examinadas, dispensando, por conseguinte, a análise de outras que se revelarem preliminares ou prejudiciais.

3.3 Viabilidade de implementação

Como já ficou claro, os principais destinatários dessa proposição teórica são os julgadores das DRJs. É público e notório que a cada dia que passa o trabalho desses servidores mais se notabiliza pela especialidade da matéria tributária, a demandar conhecimentos específicos sobre o tema, e pela gradual profissionalização da atividade de julgador, decorrente do crescente aprimoramento funcional. Corrobora essa assertiva o fato de grande parte dos julgadores das DRJs já ser bacharel em direito ou, ao menos, encontrar-se cursando direito. As frequentes participações em seminários nacionais, congressos e cursos deixam patente a qualidade técnica desse corpo funcional e a vontade permanente de busca de novos conhecimentos. Nesse contexto, crê-se que não haverá obstáculos de natureza técnica ou política.

Como a teoria das invalidades do ato de lançamento diz com a essência do trabalho do julgador (saber se o lançamento é válido, inválido ou parcialmente válido), alguns empecilhos naturalmente decorrentes de mudança de alguns paradigmas podem surgir. Vale saber: que o rol de invalidades do art. 59 do PAF não é taxativo; que nem todos os requisitos do art. 10 do PAF produzem invalidade do lançamento quando violados (é o caso da falta de menção da matrícula do autuante, que constitui mera irregularidade); que a preclusão de apresentação da prova documental com a impugnação se aplica somente à prova do vício formal (§ 4º do art. 16 do PAF).

A forma de implementação há de dar-se pela divulgação do conteúdo desse trabalho aos julgadores, o que pode ser feito por meio de cursos, treinamentos, seminários, presenciais ou a distância pela intranet, ou ainda mediante a formação de grupos de *estudo de casos*, também com auxílio da intranet da Receita Federal, o que certamente evitará a realização de gastos com diárias e passagens.

3.4 Valorização do servidor

À medida que a obra do julgador das DRJs, representada pelo voto que exara nos julgamentos colegiados, ganha em qualidade pelo rigor

jurídico dado ao tratamento das invalidades ocorrentes no lançamento, o agente da obra, o servidor-julgador, tende a ser mais valorizado tanto pelo público interno (fiscalização, a cujos servidores incumbe a feitura dos lançamentos apreciados pelas DRJs, bem como a outros setores da Receita Federal) quanto pelo público externo (contribuintes, advogados, Ministério Público e juízes).

3.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado

Já restou demonstrado que a melhoria da qualidade técnico-jurídica dos votos e dos acórdãos prolatados nos julgamentos das DRJs é consequência natural da adoção do sistema de invalidades do lançamento tributário aqui proposto, tais como uniformidade de tratamento das invalidades do lançamento, superação de paradigmas fundados em interpretação puramente gramatical do PAF, precisão e segurança na apreciação das questões submetidas a julgamento, consistência teórica e argumentativa dos julgados, etc.

Dentre os objetivos gerais estreitamente ligados ao presente trabalho, cabe citar alguns: “promover o atendimento de excelência ao contribuinte”, o que é alcançado à medida que julgamentos forem ganhando em qualidade técnica; “otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário” e “aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal”, os quais são alcançados a partir da enumeração e da sistematização dos vícios e dos defeitos que poderão contaminar o lançamento tributário, já que se vai viabilizar a identificação e o acompanhamento dos motivos pelos quais os lançamentos não vingaram, permitindo com isso a realização de trabalho preventivo de aperfeiçoamento da atividade fiscal (por exemplo, o lançamento anulado por falta de emissão do competente Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) deverá informar às Supervisões de Grupos de Fiscalizações maior atenção na emissão do MPF; o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica em base anual em vez da trimestral deverá suscitar a realização de treinamento aos servidores da fiscalização, na área de imposto de renda, etc.); “aumentar a eficiência e a eficácia na análise e no julgamento dos processos administrativo-fiscais”, o qual, pelas razões já declinadas, é

estampadamente o principal efeito pretendido pelo estudo das nulidades aqui empreendido.

3.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos

A justiça fiscal para o servidor que atua vinculadamente à lei, notadamente do servidor na atividade de lançamento e do julgador no processo administrativo fiscal (art. 142 da Lei nº 5.172/66 – CTN), perpassa necessariamente pela correção, pela segurança e pela presteza na aplicação das leis, do regulamento, das instruções normativas e de outros atos infralegais, para o qual vem contribuir a ferramenta teórica aqui exposta.

4 PRINCIPAIS CONCLUSÕES

- a) Há uma gradação das invalidades do ato de lançamento (nulidade relativa e nulidade absoluta); o critério de invalidade adotado é baseado nos elementos jurídicos do ato de lançamento (pressupostos, requisitos, condições).
- b) São requisitos do ato de lançamento a enunciação do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo e a determinação do tributo devido; ao passo que são seus pressupostos o subjetivo e o procedimental.
- c) Sobre o regime jurídico das invalidades: a nulidade relativa constitui vício sanável pela preclusão temporal, ao contrário da nulidade absoluta.
- d) Lançamento anulável é aquele que apresenta vícios nos pressupostos (vício formal), os quais integram o procedimento preparatório ao lançamento, e o nulo é aquele que apresenta vícios nos requisitos (vício material), os quais decorrem da norma jurídica tributária.
- e) O rol das invalidades do art. 59 do PAF não é taxativo.
- f) A regra do § 4º do art. 16 do PAF só se aplica à prova do vício formal.
- g) Há sim uma estrutura formal do voto relativo ao julgamento administrativo (Anexo Único).

NULIDADES NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo explicitar um critério seguro para classificar as invalidades encontradas no âmbito do ato de lançamento tributário. A motivação para a realização do presente estudo surgiu no dia a dia de desempenho da função de julgador da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (DRJ/Bel), exercida durante o período de agosto de 2002 a março de 2005, quando percebi que havia certa carência no trato das invalidades tributárias.

Tal objetivo não poderá ser alcançado sem antes descrevermos o sistema de legalidade das formas regulador do *ato de lançamento tributário*, visto este como norma individual liquidatória do crédito tributário. É dele que surge o modelo legal que servirá de padrão para se aferir se o lançamento tributário foi celebrado segundo os cânones da lei. A adequação do ato à norma é, em princípio, condição necessária à eficácia do ato, pois a consequência natural da inobservância da forma estabelecida é que o ato seja privado dos efeitos que ordinariamente haveria de ter.

Veremos que esse sistema não define, com base em critério seguro, quais formalidades que uma vez violadas acarretam a invalidade do ato editado em desconformidade com o modelo, ou seja, o sistema não comina invalidades, do que não se pode inferir que somente haverá nulidade absoluta quando a lei expressamente estabelecer a sanção

de nulidade para o ato imperfeito. Logicamente, a noção de invalidade será haurida na noção antitética à de conformidade com o direito. Dessa forma, poder-se-á afirmar, sem maiores dificuldades, a existência ou não de um defeito jurídico num determinado lançamento. Tarefa um tanto mais difícil, contudo, revela-se quando se visa a determinar as consequências do desrespeito à forma prevista na lei, ou seja, quando será o caso de invalidar ou de convalidar o lançamento imperfeito? – eis o busílis. A propósito, Antônio da Silva Cabral assevera que o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, não estabelece uma distinção entre vício sanável e insanável, ou, em outros termos, entre nulidade relativa e nulidade absoluta, somente o fazendo entre invalidade e mera irregularidade.¹

Ainda apresentando os subsídios de que se valerá esse trabalho, não haveremos de olvidar as fontes formais básicas às quais faremos referências em nosso estudo: Decreto nº 70.235/72 (PAF), que disciplina o processo administrativo fiscal; Lei nº 9.784/99 (LPA), que disciplina o processo administrativo em geral no âmbito da Administração Pública Federal.

No curso dessa exposição será afirmado o critério, com base nos pressupostos e requisitos do lançamento tributário, aptos a operar a distinção entre nulidade absoluta e relativa. Partiremos desse critério para abordar a constitucionalidade da regra da preclusão da prova documental, inserida no § 4º do art. 16 do PAF, com a alteração da Lei nº 9.532/97. Apontaremos a importância da classificação das invalidades do lançamento para o efeito previsto no inc. II do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), que é o da reabertura do prazo decadencial para relançamento, no caso de anulação de lançamento anterior por vício formal. Por fim, será apresentado o esboço da estrutura formal do voto relativo ao julgamento administrativo da impugnação administrativa (Anexo).

¹ Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*, p. 525.

2 DO SISTEMA DE LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO PREPARATÓRIO DO LANÇAMENTO

Pelo que enunciam o art. 2º do PAF² e o art. 22, *caput*, da LPA,³ no processo administrativo tributário não vige de forma ampla o princípio da liberdade das formas dos atos processuais. Quando a lei não estabelecer forma determinada para um dado ato, mesmo assim não haveremos de concluir pela liberdade total na forma de sua realização. A LPA, como norma de conteúdo geral, tem plena incidência no processo tributário, pois impõe uma formalidade mínima para a produção dos atos processuais em geral, qual seja, a forma escrita, em vernáculo, com data e local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.⁴

Foi anteriormente assinalado que não há como falar em desconformidade do ato em relação aos modelos legais sem um sistema de legalidade das formas, que, no campo da tributação, compreende o direito tributário formal e o direito processual tributário.

O sistema de legalidade das formas no direito tributário compreende o direito tributário formal, também denominado de direito administrativo tributário, que regula, dentre outras situações, a atuação da autoridade lançadora na fase do procedimento preparatório do lançamento, e o direito processual tributário, que regula a atuação da autoridade julgadora, e demais intervenientes (perito, diligenciador), na fase do processo administrativo tributário, ou seja, a fase litigiosa de acerto da relação tributária, instaurada com a protocolização tempestiva da impugnação.^{5,6} Importa-nos apenas referir ao direito tributário formal e ao direito tributário

2 “Os atos e termos processuais, quando a lei não prescreve forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou ementas não ressalvadas.”

3 “Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.”

4 § 1º do art. 22 da LPA.

5 James Marins, *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, p. 91-92.

6 Nesse mesmo sentido, pontifica Ruy Barbosa Nogueira: “Todas as disposições legislativas ou regulamentares que disciplinam o procedimento ou determinação, apuração, avaliação, controle e formalização do crédito tributário e das obrigações acessórias são expressões do Direito Administrativo Tributário Formal ou Adjetivo. Todas as disposições que disciplinam o processo da tutela jurisdicional tributária são fontes formais ou adjetivas do Direito Tributário Processual” (Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de direito tributário*, p. 48-49).

material, haja vista estarmos tratando do sistema de legalidade que regula o procedimento fiscal e a feitura do lançamento tributário, respectivamente. Por ora, ocupemo-nos do direito tributário formal.

Importa notar que exigências legais quanto às formas procedimentais cumprem a finalidade de imprimir segurança e certeza nas relações do contribuinte com a administração. A abolição das formalidades legais conduziria a atividade administrativa à desordem e à incerteza. Entretanto, as formalidades não constituem um fim em si. Aquelas que não forem consideradas essenciais pelo legislador são passíveis de sanção pela preclusão temporal, como se verá mais adiante.

À fase inicial do *iter* da tributação corresponde o procedimento de fiscalização, que se desenvolve no período que se inicia na forma estabelecida no art. 7º do PAF⁷ e termina com a lavratura do competente termo de encerramento da ação fiscal, que pode ocorrer antes ou depois da efetivação da ciência ao contribuinte do lançamento tributário. Essa fase envolve uma série de atos e termos visantes à determinação e à formalização da exigência fiscal. Segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, o procedimento de fiscalização compreende uma série de ações desenvolvidas pela autoridade fiscal em face do contribuinte para:

- a) verificar a ocorrência do fato imponible, que se dá por meio de: diligências, requisições de informação a terceiros e intimações ao contribuinte;
- b) quantificar a base de cálculo do tributo e o montante devido;
- c) verificar a suficiência do pagamento efetuado em relação ao tributo apurado;
- d) formalizar o crédito tributário por meio de auto de infração ou notificação do lançamento, na hipótese de constatação de insuficiência de pagamento; e
- e) dar ciência ao contribuinte da formalização da pretensão fiscal.

7 O Decreto 70.235, em seu art. 7º, estabelece o momento em que se reputa iniciado o procedimento fiscal: “I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo servidor competente; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada”.

A atuação da autoridade fiscal no procedimento fiscalizatório é vinculada à lei, dela não podendo o agente se afastar sob pena de viciar o procedimento fiscal e, por decorrência, o lançamento tributário porventura decorrente. O regime legal de fiscalização contempla os direitos e as garantias constitucionais dispensados ao contribuinte e outras normas esparsas (v. g.: regulamentos, instruções normativas, portarias, etc.), o que, à evidência, impede-nos de empreender a enunciação, neste espaço, de todas as que dizem respeito à formalidade do ato de fiscalização. Compõem esse sistema, por exemplo, os seguintes dispositivos: art. 5º, incs. II, X, XI, XII, XIII da Constituição; arts. 142, 194, 196, 197 do CTN; arts. 7º, 10, 11, 20, 23 do PAF.

3 DA PROPOSTA DO SISTEMA DE INVALIDADES DO ATO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Disposições gerais

Antes de apresentarmos as espécies de invalidades do ato de lançamento tributário e o critério de sua classificação, demonstraremos que não há uniformidade na concepção da temática para o ato administrativo em geral.

Nesse desiderato, deparamos com o fato de que a doutrina não é pacífica acerca da existência de uma gradação das invalidades no ato administrativo, à semelhança do que há no direito privado, em que as invalidades são de duas espécies: nulidade e anulabilidade. Nesse sentido, alguns administrativistas rejeitam, por exemplo, a noção de anulabilidade no direito administrativo, sob o fundamento de que a anulabilidade é estabelecida para preservar e resguardar interesses privados, e o particular prejudicado é que decide se mantém o ato ou pleiteia sua anulação, ao passo que o público não pode ter seu desfazimento deixado ao talante dos interesses privados. Aliam-se na corrente doutrinária que defende a existência de uma gradação das invalidades no direito administrativo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Celso Antônio Bandeira de Mello, Antônio Carlos Cintra do Amaral e Maria Sylvia Zannella de Pietro. De outra banda, estão os que pensam contrariamente, como Hely Lopes Meirelles e

Sérgio Ferraz.

Os que entendem pela gradação de invalidades adotam como critério principal o da convalidação. Se o vício for sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta.⁸ Assinalam, ainda, que o critério da iniciativa é inservível para operar a distinção, vez que, dispondo a administração do poder de autotutela, não pode ficar dependendo da provocação do interessado para decretar a nulidade, seja absoluta seja relativa.⁹

Antonio da Silva Cabral, um dos poucos estudiosos do processo administrativo fiscal, assere que o primeiro diploma legal citado (PAF) não estabeleceu uma distinção entre atos nulos e atos anuláveis. Referiu-se ele apenas a atos nulos, no seu art. 59, e a irregularidades, incorreções e omissões que não acarretam nulidade, no seu art. 60.¹⁰

Por sua vez, o outro diploma legal (LPA), cujo âmbito de incidência é mais amplo do que o do processo administrativo tributário, traz a hipótese da convalidação pela administração dos atos que apresentarem defeitos sanáveis.¹¹ Haja vista essa lei estabelecer normas de caráter geral e principiológico ao processo administrativo no âmbito federal, do qual é espécie o processo administrativo tributário, e o fato de o referido decreto não fixar com clareza a existência de diferentes graus de invalidades no PAT, pode-se afirmar, à luz da norma inclusiva contida no art. 69 dessa mesma lei,¹² que o critério da convalidação foi o eleito pelo legislador positivo como índice apto a graduar as infringências, em relação aos modelos legais, do atuar processual no PAT e, por conseguinte, do lançamento tributário.¹³ Donde concluir, à evidência, que

8 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 398-405.

9 Maria Sylvia Zannella Di Pietro, *Direito administrativo*, p. 226-227.

10 Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*, p. 525.

11 “Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.”

12 “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhe apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”

13 “3. Normas gerais. A aplicação das normas gerais da LPA somente se aplicam aos processos administrativos mencionados no comentário anterior, se houver lacuna na lei especial e se a LPA não for incompatível com a LPA. Havendo normas contraditórias, uma da LPA e outra da

essa será a diretriz sobre a qual se assentará o critério de invalidade proposto neste trabalho.

Como demonstraremos adiante, a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes tem revelado uma gama de vícios legais que não são capazes de produzir a invalidação de ofício do ato, do que se infere a existência de graus de imperfeições do ato. Haveria, então, o lançamento nulo, que seria o inquinado de nulidade absoluta, e o ato de lançamento anulável, que seria o inquinado de nulidade relativa. Este seria tido por convalidável, enquanto aquele, por não convalidável.

Nada obstante esse panorama de invalidades atender à realidade espelhada pela jurisprudência administrativa, a problemática que se apresenta está, antes de tudo, na causa dessa construção jurisprudencial e não no seu efeito ou resultado. Importa sabermos, então, quando o ato imperfeito se afigura convalidável e como se dá a convalidação.

Para o legislador ordinário (art. 55 da LPA) e para Celso Antônio Bandeira de Mello, o critério basilar para se definir o que seja ato nulo ou anulável é o da convalidação. Por sua vez, o ilustre administrativista afirma que é convalidável o ato que pode ser realizado sem vício (critério do refazimento), ao passo que o não convalidável não pode ser praticado novamente sem que seja reproduzida a invalidade anterior. Tendo em conta esse critério, o ilustre administrativista estabeleceu a possibilidade de convalidação em termos dos requisitos do ato administrativo (competência, objeto, forma, motivo e finalidade) no pertinente às suas infringências. Desse modo, podem ser re praticados sem vício os atos expedidos por sujeito incompetente, com vício de vontade ou com vício de formalidade. De outra banda, não podem ser realizados sem vício os atos com vícios relativos ao objeto (*v. g.*, objeto ilícito), à finalidade (*v. g.*, desvio de poder) e ao motivo (*v. g.*, falta de motivo).¹⁴

lei especial do processo administrativo, o conflito se resolve pelo princípio da especialidade: a lei especial derroga a lei geral" (Nelson Nery Júnior, *ob. cit.*, p. 1456-1457).

14 "São nulos:

a) os atos que a lei assim o declare;

b) os atos em que racionalmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior.

[...]

São anuláveis:

Recolhidos esses dados acerca do regime jurídico das invalidades do ato administrativo, importa concluir que a validade do ato (administrativo) pode ser aferida simplesmente pela sua adequação ao modelo legal, dissecado pelos seus requisitos. E as possibilidades de invalidação e de convalidação ficam limitadas às situações de infringência a esses requisitos. Entretanto, como observado a seguir, tal parâmetro não esgota todos os elementos do ato de lançamento que interferem em sua validade.

3.2 Elementos do ato de lançamento tributário

O lançamento tributário pode ser visto tanto como procedimento (procedimento fiscal preparatório do lançamento) quanto como produto desse procedimento (norma individual do lançamento). Para termos uma visão completa dos fatores que poderão intervir na validade e na eficácia do lançamento, precisamos analisar esse ato por meio do *procedimento que vai desde o início da ação fiscal até sua notificação ao contribuinte*. Esse procedimento constitui uma sequência ordenada de *atos procedimentais* que culminam com a formalização do crédito tributário.

Vale dizer, a propósito, que cada ato do procedimento haverá de perfazer-se segundo uma tipologia legal para que o procedimento como um todo possa produzir os efeitos que lhe são próprios.

Nessa toada, o tipo é, pois, o modelo ou esquema do ato procedimental. A importância dessa noção deriva do fato de que a eficácia jurídica de um ato pressupõe que ele seja conforme com o modelo da lei, ou seja, é necessário que haja adequação típica ou tipicidade entre o fato e a norma que o regula.¹⁵

É no tipo que o legislador reúne os elementos necessários à construção de cada ato para cumprir uma finalidade específica, mas não isolada, porquanto o procedimento, do qual o ato é parte integrante, precisa cumprir um objetivo final predefinido.

a) os atos que a lei assim os declare;

b) os atos que podem ser re praticados sem vício” (*Curso de direito administrativo*, p. 409)

15 José Joaquim Calmon de Passos, *Esboço de uma teoria das invalidades aplicadas às nulidades processuais*, Cap. II.

Diversamente do tipo referente à norma de direito material, que prevê como elementos constitutivos do ato apenas aqueles que compõem sua estrutura normativa descritiva (ou estrutura executiva) do ato, ou seja, seus requisitos, o tipo referente à norma de direito formal (de que são exemplos as normas que regulam o procedimento que culmina com a feitura do lançamento) apresenta outros dois elementos: os pressupostos, que, apesar de não integrarem os requisitos do ato, contribuem para sua existência e validade; e a condição, que se relaciona à sua eficácia, em nada contribuindo para sua perfeição ou validade.

A conceituação dos elementos de um ato procedimental parte da consideração de que o procedimento se traduz em uma sequência de atos jurídicos coligados entre si com vistas a um efeito final (tipo complexo de formação sucessiva). Cada um desses atos tem prefixado na lei seus pressupostos, requisitos e condições. Num tipo complexo, como o procedimental, ser pressuposto ou condição depende da posição e da função do ato em relação aos que o antecedem ou sucedem. Exemplificando: um ato pode ser pressuposto de um outro e funcionar como condição de um terceiro.¹⁶

Partindo dessa compreensão, poderemos, então, conceituar os elementos do ato de lançamento, visto este como ato procedimental, já que inserido no *iter* da tributação:

- a) Requisitos: compreende um conjunto de formalidades legais cuja observância *integra a própria formação* do ato de lançamento em si, ou seja, integra sua estrutura normativa executiva, contribuindo dessa forma para a sua *validade*.
- b) Pressupostos: compreende um conjunto de formalidades legais (atos jurídicos e outras formalidades) cuja observância deva necessariamente *anteceder* à realização do ato de lançamento, contribuindo dessa forma para sua *validade*.
- c) Condições: compreende um conjunto de formalidades legais (atos jurídicos e outras formalidades) cuja observância deva necessariamente *sucedem* à realização do ato de lançamento, contribuindo tão-

¹⁶ Ibidem, p. 82-83.

somente para sua *eficácia* (é o caso da notificação do lançamento ao sujeito passivo).¹⁷

3.3 Do critério de invalidade adotado

A nossa proposta da teoria de invalidades do ato de lançamento assenta-se exatamente na distinção entre pressupostos e requisitos. Enquanto a nulidade (nulidade absoluta) se encontra entre os requisitos do ato, a anulabilidade (nulidade relativa) encontra-se entre os pressupostos de constituição desse mesmo ato. Isso porque, com fulcro na lei (LPA) e na doutrina aqui exposta, o ato expedido com vício nos pressupostos é, em princípio, convalidável, ou seja, pode ser praticado sem o vício anterior. Ademais, no caso de vícios quanto aos requisitos, o mesmo ato não pode ser repraticado sem que se reproduza a invalidade pretérita. Neste caso, a superação da invalidade somente seria possível mediante realização de ato com *conteúdo diverso* em relação àquele onde se achasse a imperfeição, ou seja, de um outro ato – por isso se falar em nulidade de caráter absoluto.

Assim, no dizer de Eurico Marcos Diniz de Santi – que faz a distinção entre *processo* e *produto* nos atos administrativo, legislativo e judicial¹⁸ –, a nulidade relativa acha-se no *processo* ou na atividade de produção do ato administrativo, enquanto a nulidade absoluta se encontra no *produto* ou resultado daquela atividade, que dá origem ao próprio ato administrativo, como ato jurídico que é.

17 *Ibidem*, p. 35-41.

18 “Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Note-se que, só no caso de ato administrativo, é que ocorre a *ambigüidade processo/produto*, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrado. [...] Assim, convencionamos chamar de *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies” (*Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 104-106).

Expostos os graus de invalidade do ato lançamento tributário e seu critério de definição, impende enunciar em que discrepa o regime jurídico dessas duas espécies de invalidade.

Antes, porém, cumpre destacar que o ato exacional somente se torna nulo, ou seja, com subtração no presente dos efeitos já produzidos ou dos que poderiam vir a ser produzidos, quando assim declarar o julgador administrativo, autoridade que preside o processo administrativo tributário. Até então, só se poderia falar em ato imperfeito, defeituoso, atípico ou viciado, jamais em ato nulo ou inválido. Situação semelhante ocorre com o processo judicial, diferentemente do que ocorre com os atos do direito privado.¹⁹ Nada obstante a observação quanto à terminologia correta a ser empregada, falaremos, por razões de didática, em ato nulo quando nos quisermos referir ao ato imperfeito inquinado por vício insanável.

No lançamento tributário, os atos nulos (nulidade absoluta) e anuláveis (nulidade relativa) apresentam regimes jurídicos diferentes:

a) da própria definição, o ato anulável pode ser convalidado, inclusive pela preclusão temporal,²⁰ eis que nele incide o princípio da instrumentalidade das formas (ou do prejuízo), visando a dar uma conformação mais realística ao sistema de legalidades das formas;^{21, 22} paralelamente, os atos nulos não são convalidáveis;

19 “Como se vê, esse sistema de nulidades difere substancialmente daquele inerente ao direito privado. Naqueles ramos do direito substancial (civil, comercial) distingue-se o ato do ato anulável (nulidade x anulabilidade); enquanto este prevalece até que seja privado judicialmente de eficácia, o primeiro já é, em princípio, ineficaz (a nulidade opera *pleno jure*). Em direito processual, mesmo as sentenças eivadas dos vícios mais graves, uma vez passadas em julgado, são eficazes: só perdem a eficácia se regularmente rescindida [...]” (*Teoria geral do processo*, p. 341).

20 A causa da convalidação pode consistir em ato do particular (suprimento), ato de autoridade (ratificação, confirmação ou suprimento) ou decurso de tempo (preclusão temporal). A adoção da preclusão temporal como uma das formas de convalidação do ato processual tributário revela a contaminação do *critério da iniciativa das partes*, o qual é inerente ao sistema de invalidades adotado pelo direito processual civil, aproximando assim esse sistema do sistema de invalidades que informa o direito processual tributário administrativo. Distanciam-se, no entanto, no aspecto de que a diferenciação entre nulidade absoluta e relativa é determinante da possibilidade de convalidação do ato neste sistema, enquanto não o é naquele, como anteriormente anotado.

21 “A forma mais comum de saneamento se dá com a preclusão da faculdade de alegar a irregularidade, que diz respeito, obviamente, às chamadas nulidades relativas, pois somente nestas, como vimos, o reconhecimento da invalidade depende de provocação do interessado” (Ada Pellegrini Grinover, Antonio Scarance Fernandes, Antonio Magalhães Gomes Filho, *As nulidades no processo penal*, p. 34-35).

22 Vale lembrar que o princípio da preclusão (temporal) não é estranho ao direito processual tributário administrativo (art. 16, § 4º, do PAF).

b) o vício do ato anulável só pode ser conhecido se o interessado o arguir, o que deverá ser feito na primeira oportunidade que tiver para falar nos autos, sob pena de preclusão da faculdade de fazê-lo;²³ entretanto, uma vez impugnado o ato anulável, a administração não poderá convalidá-lo, devendo, pois, invalidá-lo, dado que, em se admitindo o contrário, de nada valeria a arguição da anulabilidade por parte do interessado;²⁴ já o vício do ato nulo deve ser invocado *ex officio* pelo julgador administrativo, que declarará a invalidade do ato viciado.

4 DAS INVALIDADES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Dos requisitos do lançamento tributário

Do então art. 142 do CTN²⁵ inferem-se os elementos que compõem a estrutura normativa descritiva do ato de lançamento. Com efeito, o dispositivo relaciona quais os elementos que necessariamente deverão integrar a formação do ato administrativo do lançamento. São eles: a *fixação da ocorrência do fato jurídico tributário*, que decorre dos atos de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente [...]” e de “determinar a matéria tributável”; identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, que decorre do ato de “identificar o sujeito passivo”; e a determinação do montante do tributo devido, que decorre do ato de “calcular o montante do tributo devido”.

Cabe-nos, nesse momento, conceituá-los e apresentar os diversos problemas ocorrentes na sua aplicação.

Primeiro serão abordados os critérios que integram o antecedente da regra-matriz (critério material, critério espacial e critério temporal), ou seja, os que identificam o fato jurídico tributário; e, na sequência,

23 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 413.

24 *Ibidem*, p. 405.

25 “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.”

serão estudados os critérios que compõem o consequente da regra-matriz (critério pessoal e critério quantitativo), isto é, os que identificam o aparecimento da relação jurídica tributária.²⁶

De ver-se que os requisitos do lançamento anterior declinados refletem de todo os elementos constituintes da obrigação tributária que a melhor doutrina aponta. Nesse sentido, o lançamento como norma individual e concreta destinada à formalização do crédito tributário tem projetado em sua estrutura normativa a estrutura lógica da regra-matriz de incidência que Paulo de Barros Carvalho definiu.

Recolhidas essas noções, pode-se adiantar que só há de se falar em nulidade do lançamento quando da aplicação distorcida da regra-matriz de incidência, que é regra de direito material, e em anulabilidade quando a distorção irromper da aplicação desvirtuada de regra procedimental, que é regra de direito formal.²⁷

4.1.1 Declaração do acontecimento do fato jurídico tributário

Essa formulação constitui requisito essencial ao ato de lançamento e ao de aplicação da multa, em virtude do que estipula o art. 142 do CTN. A estatura de requisito conferida a esse elemento também foi positivada pelo art. 10 do PAF,²⁸ nos incisos III (“descrição dos fatos”) e IV (“a disposição legal infringida [...]”), primeira parte.

26 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, Capítulos IX e X.

27 Nesse sentido: “Portanto, convalidável, e anulável, é o ato administrativo que não apresente vício em seu conteúdo decorrente da aplicação distorcida do direito material, mas tão-apesar de feito no procedimento administrativo que o formou. Inconvalidável, e sujeito à nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido tivesse seu conteúdo alterado” (Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 131).

28 “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local de verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Da combinação desses dois elementos tem-se a construção linguística do fato jurídico tributário, que é a descrição do motivo do ato administrativo.

Por meio da descrição dos fatos – no seu aspecto material, espacial e temporal –, o agente tributário elabora o conceito de fato, tomando por base o material fático-probatório com o qual deve instruir a pretensão fiscal; e, por meio da disposição legal infringida (ou enquadramento legal), revela o conceito de direito apto a subsumir o conceito de fato.²⁹

Em outros termos, a motivação do ato administrativo exacional compreende:

- a) a descrição dos fatos que ensejam sua feitura;
- b) a explicitação do direito aplicável; e
- c) a demonstração da juridicidade dos fatos, ou seja, da consonância entre a matéria de fato e o antecedente da regra-matriz emanada do direito aplicável.³⁰

Todo esse conjunto de elementos deve ser articulado para inviabilizar qualquer cerceamento ao direito de defesa por parte do contribuinte, bem como para convencer o julgador administrativo da plausibilidade da imposição fiscal. Qualquer deficiência em um dos elementos da motivação poderá acarretar a nulidade do lançamento, desde que fique demonstrado o prejuízo à defesa dela decorrente. Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem frequentemente relevado eventuais incorreções no enquadramento legal quando a descrição dos fatos permite ao contribuinte entender o caráter ilícito da conduta imputada, o que pode restar demonstrado pelo conteúdo da defesa empreendida.³¹

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

29 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 157.

30 Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de direito tributário*, p. 43-49, lembra-nos que tais elementos projetam a tridimensionalidade (fato, norma, valor) do direito no campo de sua aplicação.

31 Acórdão CC/104.17279 (Rec. 118.839), sessão de 07/12/1999. Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência

É na declaração do fato jurídico tributário que viceja a maioria dos vícios materiais do lançamento tributário. A motivação do ato de lançamento poderá ser tisonada com a infringência de qualquer um dos critérios integrantes do fato jurídico tributário: critério material, critério temporal e critério espacial. Vejamos caso a caso.

Na aplicação da norma jurídica tributária, o critério material de um dado tributo pode ser desrespeitado quando se imputa ao contribuinte uma conduta ou um estado que não implique a realização do critério definido na lei. Nesse ponto, circunscreve os desacertos na aplicação da regra-matriz a questão das presunções em matéria tributária, as quais, por representarem uma *abertura conceitual desse critério*, deverão de ser ao menos previstas em lei formal, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, insculpido no art. 150, I, da nossa Constituição.

O exemplo a seguir bem ilustra o que está sendo debatido.

Tratando-se de imposto de renda, a omissão de receita ou a realização de despesas consideradas desnecessárias à empresa implicam, positivamente, a constatação do auferimento de renda. Todavia, podemos citar que “a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada” e “a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens e direitos” não influenciam, *per se*, a determinação da renda, ao contrário do que preceitua o art. 228 do RIR/94. Ou mesmo a determinação da receita, em se tratando das contribuições do PIS e da Cofins, a não ser que lei formal desse fato presuma omissão de receita. Mas a regra presuntiva só veio com a Lei nº 9.430/96,³² de modo que a eficácia normativa do art. 228 do RIR/94 restou seriamente abalada. Nesse sentido, tem-se posicionado a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.³³

dessas formalidades é que implicará a invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

32 “Art. 40. A falta de escrituração de pagamento efetuado por pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

33 Acórdão CC/107.07004 (Rec. 133.299), sessão de 27/02/2003. Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. OBRIGAÇÕES NÃO COMPROVADAS. PASSIVO FICTÍCIO. INSUBSISTÊNCIA POR FAL-

Não se pense, contudo, que basta a previsibilidade legal da presunção para que se afirme a regularidade na aplicação da norma jurídica tributária no pertinente ao critério em comento. É preciso perquirir, focando a estrutura do argumento silogístico que governa a feitura da presunção,³⁴ se a lei da experiência fundante da presunção, a qual se erigiu à normatividade, tem incidência lógica em todos os casos contidos na generalidade da lei que fixou dada presunção tributária. O exemplo dado a seguir certamente despertará os julgadores administrativos para o perigo do automatismo irrefletido na interpretação e na aplicação da letra fria da lei.

A presunção absoluta de distribuição automática aos sócios da receita considerada omitida, prevista no RIR/94, em seu art. 739, *caput*,³⁵ não se aplica ao caso em que a omissão de receita fundada em saldo credor de caixa, por sua vez prevista no art. 228 do mesmo regulamento. Isso porque o que se presume distribuído aos sócios é exatamente o estouro de caixa, ou seja, o montante em que os desembolsos suplantaram os ingressos no caixa da empresa. Se os desembolsos se deram em razão da manutenção da atividade produtiva do contribuinte, não haveria como serem também distribuídos aos sócios, como infere a lei (princípio da verdade material). Nesse sentido, já decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém.³⁶ O mesmo não se pode afirmar com respeito

TA DE PREVISÃO LEGAL. A não-comprovação adequada das obrigações mantidas no passivo somente passou a ser tipificada como presunção de omissão de receitas com o advento do art. 40, da Lei nº 9.430/96.

Acórdão CC/107.06311 (Rec. 125.988), sessão de 26/06/2001. Ementa: PASSIVO NÃO COMPROVADO. Insubsiste a exigência legal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal de Passivo Fictício (art. 180 do RIR/80) que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas. Somente com o advento do art. 40 da Lei nº 9.430/96 o passivo não comprovado autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

34 Paulo Celso B. Bonilha, *Da prova no processo administrativo tributário*, p. 92-93.

35 “Art. 739. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica (Lei nº 8.541/92, art. 44).”

36 Acórdão DRJ/Belém/1.625, sessão de 10/10/2003. IRRF. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA DA RECEITA OMITIDA. Demonstrado nos autos que a receita omitida teve como destino a aplicação em despesas incorridas pela empresa, é insustentável a presunção de que a mesma receita tenha sido distribuída aos sócios.

ao Conselho de Contribuintes, que tem passado *in albis* nos meandros relevantes dessa questão.³⁷

O segundo critério da regra-matriz a ser abordado é o espacial, cuja infringência dá ensejo à nulidade do ato de lançamento.

O critério espacial compreende o conjunto de indicações contidas na regra-matriz, de modo expresso ou implícito, que permitam saber onde nasceu a obrigação tributária.

Qualquer desvirtuamento na aplicação do critério espacial de um determinado tributo haverá de privar o lançamento de toda sua eficácia, pois o vício de que se cogita é o da nulidade absoluta. É o caso do lançamento do ITR sobre o imóvel localizado no perímetro urbano do município, em que a lei instituidora do ITR estabelece o espaço geométrico da zona não urbana onde deva realizar-se o fato típico desse tributo. Nessa direção, tem repisado a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.³⁸

Na sequência, registramos o critério temporal da regra-matriz como um conjunto de indicações nela contida que nos permitam saber, com precisão, o momento em que se considera ocorrido o fato típico deflagrador do laço obrigacional, ou seja, o instante em que surge para o Estado o direito subjetivo de exigir o tributo e o correspondente dever jurídico do sujeito passivo de prestá-lo.

37 Acórdão CC/105.13283 (Rec. 123.045), sessão de 10/09/2000. Ementa: IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A constatação da ocorrência de saldo credor na conta Caixa, sem que o sujeito passivo comprove erros na escrituração e na conciliação da conta, autoriza a presunção de omissão de receita. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro presumido, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, sendo tributado em separado. Tal regra não configura penalidade, sendo incabível a aplicação do disposto no art. 106, II, - c -, do CTN, em face da revogação posterior da norma. DECORRÊNCIA. IRRF, CSLL, Cofins E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

38 Acórdão CC/203.02586 (Rec. 092.255), sessão de 20/03/1996. Ementa: ITR. IMÓVEL INCORPORADO PELO PERÍMETRO URBANO. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. Quando o imóvel deixa de ser considerado rural, por ter sido incorporado ao perímetro urbano e assim gravado pelo imposto municipal (IPTU), incabe a exigência do imposto federal. O lançamento de ambos, sobre o mesmo imóvel, configura a bitributação, que é vedada por lei. Recurso provido. Acórdão CC/202.07868 (Rec. 093.205), sessão de 04/07/1995. Ementa: ITR. PROPRIEDADE URBANA. A propriedade situada no perímetro urbano do município está fora do campo de incidência do imposto. Recurso provido

Por certo, assim como ocorre com qualquer outro critério da regra material, a errônea aplicação do critério temporal de um dado tributo tísna de forma irremediável o lançamento tributário. São casos que normalmente se testificam na desatenção da autoridade fiscal em relação ao período de apuração fixado na lei ou, quando esta permitir, ao período de apuração da opção do contribuinte, o que pode dar-se com a entrega da declaração de rendimentos à Receita Federal ou com o primeiro pagamento.

Por exemplo: o contribuinte que houver optado pela tributação com base no lucro real anual, o que atualmente ocorre com a realização do primeiro pagamento,³⁹ não pode ser tributado com base no lucro real trimestral. Nesse caso, o lançamento efetivado em bases trimestrais será nulo, e tal hipótese deve ser suscitada de ofício pelo julgador.

Com precisão inclusive terminológica, o Conselho de Contribuintes já se expressou acerca do vício na ordem do critério temporal, ao gizar, no caso concreto, que se tratava de nulidade do lançamento.⁴⁰

Ainda no pertinente aos critérios indicadores do fato jurídico tributário, sobreleva destacar que tipo de invalidade está em jogo na situação em que o lançamento tiver sido efetuado quando já caduco o direito de realizá-lo, nos termos dos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN.

39 Lei nº 9.430/96:

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei [...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.”

40 Acórdão CC/203.20833 (Rec. 126.394), sessão de 20/02/2002. Ementa: IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO TEMPORAL DO FATO GERADOR. LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. É nulo o lançamento fiscal que erige exigência em data dissonante a dos efeitos temporais do fato gerador.

Estribado no critério de invalidade aqui proposto, resta-nos asserir que o vício anteriormente aventado é o de nulidade absoluta do lançamento, pois, ao tempo de sua feitura, já inexistia o fato jurídico tributário, porquanto ausente a juridicidade do evento que teria servido de substrato fático na compostura do fato jurídico tributário. Portanto, caduco o direito de realizar o lançamento, não há mais de se falar, no presente, em fato jurídico tributário e, por conseguinte, em crédito tributário válido.⁴¹

Assim sendo, o vício de que aqui se cuida pode ser invocado de ofício e a qualquer tempo, inclusive como matéria de objeção de pré-executividade.

4.1.2. Identificação do sujeito passivo da obrigação correspondente

A obrigatoriedade deste requisito também está prevista no art. 142 do CTN. Repetem-no o art 10 do PAF, inciso I, no caso de ser o auto de infração o veículo material do ato de lançamento,⁴² e o art. 11, inciso I, do mesmo diploma legal, no caso de notificação de lançamento.⁴³

Como assinalado na lei, ao impor a obrigatoriedade deste requisito na formação do ato de lançamento, a pretensão fiscal deverá externar de modo inequívoco o sujeito passivo contra o qual a Fazenda Pública buscará a satisfação da exação formalizada, sob pena de frustrar esse desiderato.

41 “A decadência atinge, no plano da existência, o fato jurídico tributário, e, por conseqüência, determina a destituição de seus efeitos, dos quais o principal é a relação jurídica tributária” (Hugo de Brito Machado, *Lançamento tributário e decadência*, p. 85).

42 O auto de infração consiste, na maioria das vezes, num expediente complexo, abarcando em um só documento o ato de lançamento, de aplicação de penalidade e notificação para cumprir ou impugnar a exigência.

43 “Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do notificado;

II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III – a disposição legal infringida, se for o caso;

IV – a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único: Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.”

A identificação ou qualificação do sujeito passivo compreende a indicação do seu nome, domicílio, número de registro nos cadastros da pessoa física ou jurídica, mantidos pelas repartições públicas, os quais são “qualidades do sujeito passivo da obrigação, de modo que se possa saber de quem se trata”.⁴⁴

O erro na identificação do sujeito passivo é causa de nulidade não só do lançamento, vez que tal requisito integra a própria regra-matriz, mas também do próprio processo administrativo porventura instaurado. Entretanto, nem todo erro na identificação é capaz de fulminar o ato de lançamento, e sim erro que se traduza na ilegitimidade passiva do sujeito chamado a se defender ante a imposição fiscal.^{45, 46} Se o nome estiver incorretamente consignado no veículo introdutor do lançamento, mas ainda identificável, a nulidade não deverá ser decretada, porquanto tal fato constitui mera irregularidade, cuja regulação está inserida no art. 60 do PAF.⁴⁷ É por essa razão que a simples omissão do termo

44 Antonio da Silva Cabral, *Processo administrativo fiscal*, p. 222.

45 Antonio da Silva Cabral fornece um exemplo indicativo da noção de ilegitimidade passiva: “Se A recebeu notificação de lançamento, em vez de B, a relação processual é nula (ou inexistente), mas nem por isso a Administração fica impedida de lançar contra B, já que o fato gerador ocorreu e, portanto, uma obrigação tributária já nasceu, embora não contra A, mas contra B” (*Processo administrativo fiscal*, p. 537). Nesse mesmo sentido: Acórdão CC/201.72336 (Rec. 104.369), sessão de 08/12/1998. Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Comprovado o erro na identificação do sujeito passivo, é de ser anulado o lançamento original e feitos novos lançamentos contra os verdadeiros sujeitos passivos na boa e devida forma. Recurso a que se dá provimento.

46 Acórdão CC/104.16993 (Rec. 118.536), sessão de 14/04/1999. Ementa: ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Não há que se falar em erro quanto à identificação do sujeito passivo se restou comprovado que os rendimentos tributados foram, de fato, auferidos pelo sujeito passivo.

Acórdão CC/104.17820 (Rec. 122.673), sessão de 23/01/2001. Ementa: PAF. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DOI. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. A multa regulamentar pelo atraso na entrega da Declaração Sobre Operação Imobiliária não pode ser lavrada contra o Serviço Notarial (Cartório), mas sim na pessoa física do serventuário da justiça por ele responsável (art. 9º da IN – SRF nº 04 de janeiro de 1998 e art. 976 do RIR/94), levando à nulidade do feito por erro na identificação do sujeito passivo.

Acórdão CC/106.11648 (Rec. 122.995), sessão de 05/12/2000. Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. A multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do espólio deve ser lançada em nome do inventariante. Lançamento cancelado.

47 Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, *Processo administrativo fiscal federal comentado*, p. 138.

“espólio” em relação ao nome do *de cuius* não é causa de invalidade do lançamento efetuado em face de pessoa física já sucedida, *causa mortis*, pelo correspondente espólio. Trata-se de mera irregularidade, sanável a qualquer tempo.

4.1.3 Determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável e do montante do tributo devido

A obrigatoriedade desse requisito igualmente está assentada no art. 142 do CTN. Reescrevem-no o art. 10, inciso V, do PAF, ao mencionar como conteúdo do auto de infração a determinação da exigência, e o art. 11, inciso II, também do PAF, ao mencionar como conteúdo da notificação de lançamento o valor do crédito tributário.

A determinação da exigência fiscal quer significar a fixação do montante do crédito tributário formalizado, o que demanda a fixação da base de cálculo e da alíquota. Por esse requisito implementa-se função cardeal do lançamento, que é a de tornar líquido o crédito tributário com relação ao *quantum debeatur*.

A falta de explicitação da base de cálculo ou da alíquota na peça veicular do lançamento atenta contra o critério quantitativo da norma jurídica tributária, sendo motivo bastante para inquinar o ato administrativo de modo inevitável.⁴⁸ No que concerne a essa modalidade de infringência, a experiência tem demonstrado ser incomum sua constatação, haja vista a geração padronizada dos autos de infração por meio de programas de informática, sobre o que a falibilidade natural e técnica do agente fiscal tem reduzida ingerência.

Vício de consequências jurídicas igualmente mordazes e, entretanto, encontradiço na prática é o da erronia na definição da base de cálculo do imposto de renda, tendo em conta que essa pode ser de três espécies: lucro real, presumido ou arbitrado.

48 Acórdão CC/202.10746 (Rec. 001.121), sessão de 12/11/1998. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. A omissão no processo fiscal da base de cálculo, utilizada pelas autuantes na apuração do montante devido, constitui vício insanável e acarreta nulidade do lançamento. Recurso de ofício a que se nega provimento.

A descaracterização da hipótese de arbitramento do lucro, o qual serviu de base para o lançamento do imposto de renda, bem exemplifica o desvirtuamento na aplicação do critério quantitativo.

No rol dessa espécie de atipicidade, encontramos a situação em que a autoridade fiscal efetuou lançamento do imposto de renda com base em lucro apurado por critério diverso àquele legitimamente optado pelo contribuinte. É o caso de o contribuinte ter optado pelo lucro presumido e o lançamento ser com base no lucro real, e vice-versa. Ou até mesmo de contribuinte que, não tendo exercido na forma da lei a opção, a autoridade fiscal houver apurado o imposto com base no lucro presumido, em vez do lucro real, que é a regra. Nesse sentido, já decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém.⁴⁹

4.1.4 Irregularidade, inexistência e considerações finais

À luz do quanto exposto, consolidamos que o rol dos requisitos declinados para o ato de lançamento (art. 142 do CTN) reflete de todo os critérios da norma jurídica tributária (ou regra-matriz de incidência), incrustados no seu antecedente (critérios material, espacial e temporal) e consequente (critérios pessoal e quantitativo).⁵⁰

É de se concluir que os defeitos jurídicos encontráveis nos requisitos do ato de lançamento têm origem na incorreta aplicação da regra matriz de incidência, ou seja, do direito tributário material.

Segundo a tese defendida de que as violações aos requisitos legais do ato processual acarretam sua nulidade (nulidade absoluta), podemos asserir que a nulidade do lançamento decorre de problemas inerentes ao seu conteúdo (vício material), ou seja, à aplicação da regra matriz de incidência (regra de direito material). Por conseguinte, qual-

49 Acórdão DRJ/Belém/1.108, sessão de 20.03.2003. Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. Nos casos comprovados de omissão de receita em que o sujeito passivo não apresentou DIRPJ, o regime de tributação é o do lucro real, tendo em vista que a opção pelo lucro presumido não pode ser exercida de ofício.

50 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 231-232.

quer infringência a uns dos critérios que compõem a estrutura lógica da regra-matriz de incidência constituirá razão necessária e suficiente para que o julgador administrativo invoque de ofício e a qualquer tempo o defeito substancial do lançamento para decretar sua nulidade, pois o vício de que aqui se cogita jamais se convalida. Isso se deve ao fato de que a invalidade sempre será reproduzida ao se reeditar o mesmo ato, para citar o supino critério de Celso Antônio Bandeira de Mello, cuja normatividade está posta na LPA (art. 55).

Por fim, mister se faz anotar que algumas das formalidades previstas nos arts. 10 e 11 do PAF, as quais extrapolam a formulação do art. 142 do CTN, estão ligadas ao fenômeno da “irregularidade”, cuja regulação é trazida pelo art. 60 do PAF.⁵¹ São elas “o local, a data e a hora da lavratura” e “[...] a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”. As irregularidades do ato de lançamento são desvios ligados ao direito formal, e não ao material (que dá conteúdo ao ato), nada obstante radicarem-se na própria peça que consubstancia o ato de lançamento.

Como apontado, os elementos anteriormente arrolados não se traduzem em requisitos do lançamento, porque quaisquer desvios a eles referidos não chegam a vulnerar o lançamento em sua legalidade. Senão vejamos: a ausência de local, data e hora da lavratura, a par de na quase totalidade dos casos revelar-se um irrelevante jurídico, pode ser suprida pela data, pelo local e pela hora da ciência do lançamento. O mesmo se dá com o outro elemento, já que a falta de menção do cargo, da função ou do número de matrícula da autoridade lançadora pode ser suprida pelo julgador a qualquer tempo, nos termos do art. 60 do PAF, não bastando por si para ocasionar a invalidade do ato. Vale esclarecer, no entanto, que a lei impõe a menção, na peça do lançamento, do cargo, da função e do número de matrícula como forma de permitir a identificação do autuante e, por conseguinte, a aferição da sua competência como autoridade lançadora; assim, por exemplo: se tais elementos vierem a indicar que o autuante é um TRF (técnico da Receita Federal), estará explicitada a nulidade do lançamento por vício no seu pressuposto subjetivo (a seguir

51 “Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

estudado); tem-se igualmente o mesmo vício se a função da autoridade que expediu uma notificação de lançamento revelar-se não ser a de chefe de órgão.

Com respeito à “assinatura do autuante”, elemento também enunciado pelo art. 10 do PAF, urge deixar registrado que sua exigência interfere exclusivamente na *existência jurídica* do ato de lançamento, em nada contribuindo para validade deste. Da mesma forma, a fixação dos *termos da exigibilidade* – “intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias” – nada diz com a validade do lançamento, mas com sua *eficácia*, uma vez que tal formalidade integra o conteúdo da notificação de lançamento,⁵² que é o ato administrativo por meio do qual a pretensão fiscal é levada ao conhecimento do contribuinte.

4.2 Dos pressupostos do lançamento tributário

Como anteriormente assinalado, os pressupostos do lançamento são os elementos do procedimento fiscal que influenciam na conformação jurídica do lançamento, o que vale dizer que o defeito jurídico instalado no procedimento afetará a validade do ato de sua culminância – o lançamento tributário.

Dentre os pressupostos mencionados por Paulo de Barros Carvalho, selecionamos dois deles que demonstram decisiva influência no âmbito de validade do lançamento no que respeita ao tema das anulabilidades.⁵³

52 “Tal qual o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir ou não existir; ser válida ou não válida; eficaz ou ineficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quanto tais elementos se conformarem aos preceitos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquela que, recebida pelo destinatário, irradia os efeitos para os quais está preordenada” (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 258).

53 “São pressupostos do ato de lançamento:

- a) Objetivo – o motivo da celebração do ato é a ocorrência do fato jurídico tributário, descrito no suposto da regra matriz. Somente acontecido o evento haverá razão para exarar-se o ato.
- b) Subjetivo – a autoridade lançadora cuja competência está definida em lei. Não é qualquer funcionário da Administração que estará capacitado a produzi-lo, mas aquele a quem o legislador conferiu essa atribuição.
- c) Teleológico – a finalidade do ato de lançamento é tornar possível ao Estado exercitar seu

4.2.1 Pressuposto subjetivo

É o agente administrativo habilitado pela lei para realizar a fiscalização e o lançamento tributário. A Lei nº 10.593, de 06/12/2002, atribui ao auditor-fiscal da Receita Federal (AFRF) a competência privativa para fiscalizar o cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo e efetuar o lançamento tributário, no âmbito dos tributos e das contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. O lançamento perpetrado por agente incompetente (*v. g.*, técnico da Receita Federal) ou até mesmo por AFRF irregularmente investido no cargo, inobstante a aparência de legalidade de que o ato possa revestir-se (funcionário de fato),⁵⁴ é inválido, a teor do art. 59 do PAF, que comina a nulidade do ato processual tributário editado por agente incompetente. O pressuposto em comento, apesar de ser um daqueles cuja inobservância acarreta apenas a anulabilidade (nulidade relativa) do ato, foi erigido pelo legislador à formalidade essencial, ou seja, tudo se passa como se estivéssemos diante de um requisito cuja violação implica a nulidade (nulidade absoluta) do ato.⁵⁵ Donde asseverar que deva o julgador administrativo pronunciar

direito subjetivo à percepção do gravame e isto se consegue com a formalização da obrigação tributária (conteúdo).

d) Procedimental – se bem que não ocorra em alguns casos, deve ser observado sempre que a lei assim o dispuser. São aqueles atos chamados preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento.

e) Causal – na hipótese do lançamento é o nexo lógico que há de existir entre o suceder do fato jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja, o exercício possível do direito do Estado exigir a prestação pecuniária.

f) Formalístico – está devidamente esclarecido em cada uma das legislações dos diversos tributos. Cada qual tem suas particularidades, variando na consonância da espécie de exação (vinculada ou não vinculada) e, ainda mais, em função de suas subespécies” (*Curso de direito tributário*, p. 256-257).

54 Diferentemente do que ocorre para outros atos administrativos de maneira geral, como assinala Maria Sylvania Zanella Di Pietro: “[...] o ato praticado por funcionário de fato é considerado válido, precisamente pela aparência de legalidade de que se reveste; cuida-se de proteger a boa-fé do administrado” (*Direito administrativo*, p. 221).

55 A infringência à formalidade essencial também está presente na classificação de invalidades processuais do processo civil, como sendo aquela a que a lei expressamente atribui a sanção de nulidade (nulidade cominada). Segundo a lição de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, as invalidades no processo civil “podem ser de *forma* e de *fundo*. A) Nulidades de forma: AA) *Relativas* (não previstas na lei como sendo absolutas); AB) *Absolutas* (previstas na lei como absolutas). B) Nulidades de fundo: BA) *Absolutas* (pressupostos processuais, con-

de ofício e a qualquer tempo o vício fatal, o que, todavia, não impede a feitura de um novo lançamento, agora na boa e devida forma. Assim, a despeito de o vício de competência ser do tipo irremediável, ou seja, não se sanar pela preclusão, um novo lançamento sempre poderá ser efetuado ao se declarar nulo o primeiro, à vista do que preceitua o inc. II do art. 173 do CTN.⁵⁶

Apenas para documentar, pois a matéria encontra-se pacificada na jurisprudência administrativa⁵⁷ e judicial,⁵⁸ apresentamos uma questão ligada a tal pressuposto. É que, embora ainda se argumente o contrário, o AFRF não precisa possuir a qualificação profissional de contador nem estar inscrito no CRC (Conselho Regional de Contabilidade) para que possa exercer as atribuições que a lei lhe confere.

4.2.2 Pressuposto procedimental

É a sequência ordenada de atos e fatos jurídicos previstos na lei, em sentido lato, como preparatório do lançamento tributário. De ordinário, a estrutura atribuída pela lei ao procedimento fiscal compreende os atos de início, desenvolvimento e conclusão da ação fiscal.

dições da ação). As *irregularidades*, isto é, os defeitos de menor gravidade, que não chegam a comprometer a higidez do ato processual [...]” (*Código de processo civil.*, p. 580)

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

I – do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. [...]”

57 Acórdão CC/108.06421 (Rec. 123.362), sessão de 21/02/2001. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL. A competência do auditor-fiscal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador.

Acórdão CC/203.05255 (Rec. 103.032), sessão de 02/03/1999. Ementa: Cofins. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AUDITOR-FISCAL DO TESOIRO NACIONAL. DESNECESSIDADE DE REGISTRO EM CONSELHO PROFISSIONAL. O auditor-fiscal do Tesouro Nacional tem competência para proceder auditoria fiscal e formalizar o lançamento em decorrência de leis específicas – Código Tributário Nacional e Decreto-Lei nº 2.225/85 – e independe, para tanto, de qualquer tipo de registro em Conselho representativo de categoria profissional, em especial a dos contadores.

58 Recurso Especial nº 218.406, de 14 de setembro de 1999.

À evidência, o início e a conclusão do procedimento preparatório do lançamento apresentam-se como atos jurídicos quase sempre identificáveis em todo e qualquer procedimento. O início perfaz-se com a edição de um dos atos relacionados no art. 7º do PAF, ao passo que a conclusão se dá geralmente com a notificação da pretensão fiscal ao contribuinte. Nem sempre, entretanto, a lei prescreve uma ordem necessária aos atos e aos termos que compõem a fase de desenvolvimento da ação fiscal. É assim porque, no exercício do dever de investigação, a autoridade fiscal realiza os atos numa sequência que melhor lhe possa parecer, com vista à colheita de elementos que permitam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte do sujeito passivo. Falemos, então, de alguns atos encontrados no início e no desenvolvimento de alguns procedimentos fiscais:

A) EMISSÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

Com o advento da Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999 (alterada pelas Portarias SRF nº 1.614, de 30/11/2000, nº 407, de 17/04/2001, e nº 1.020, de 31/08/2001, e revogada pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001), a abertura do procedimento fiscal em face de um dado contribuinte está condicionada, a menos de algumas situações,⁵⁹ à prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), como expressa seu artigo 2º.⁶⁰

59 A Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, como já o fazia a Portaria SRF nº 1.265/99, traz algumas exceções à regra da emissão do MPF, estando elas incluídas nos artigos 5º e 11, *verbis*: “Art. 5º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da data de início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo.”

“Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I – realizado no curso do despacho aduaneiro;

II – interno, de revisão aduaneira;

III – de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV – relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).”

60 “Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos auditores-fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento

As violações atinentes a essa formalidade (falta de emissão de MPF ou perda de validade do MPF anteriormente emitido) constituem, para o ato de lançamento, vício de nulidade relativa, sanável pela preclusão, mas declarável pelo julgador administrativo à invocação do contribuinte na fase de impugnação ao lançamento. Entretanto, os tribunais administrativos de primeira e segunda instância não se têm pautado por esse entendimento. Concebendo-o como mero instrumento de controle administrativo interno, a jurisprudência administrativa tem repellido as arguições de nulidades do lançamento no qual se vislumbra defeitos respeitantes ao MPF.⁶¹ Entretanto, não nos parece ser essa a melhor linha de entendimento, porquanto a exigência do MPF, além de ter sido alçada à garantia do contribuinte (pois busca efetivar o princípio da cientificação, corolário do princípio da boa-fé objetiva, que, por sua vez, é um subprincípio do princípio da moralidade administrativa, consoante inc. IV do art. 2º da LPA), deriva da própria legislação tributária infraconstitucional, ao regular a competência e os poderes das autoridades tributárias (cf. arts. 96, 100 e 194 do CTN).

Em sentido contrário, leciona Roque Antônio Carrazza, com o qual, *permissa venia*, concordamos em parte:

A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos “procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF”. Vai daí que procedimentos relativos a tributos contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados

Fiscal – Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPF-D).”

61 Acórdão CC/105.14070 (Rec. 133.945), sessão de 19/03/2003. Ementa: MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

Acórdão CC/106.13188 (Rec. 132.120), sessão de 30/01/2003. Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário e por estar comprovado que o procedimento fiscal foi efetuado de forma regular.

*a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tismam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.*⁶²

Com efeito, porquanto a emissão prévia de MPF ser requisito de validade do procedimento fiscal, sua falta macula o ato de lançamento nele assentado, causando a anulabilidade deste ato. Entretanto, a invalidade do lançamento não é de todo irremediável, pois o contribuinte litigante poderá não suscitar o vício na impugnação, pelo que o lançamento se convalida. Se suscitá-lo na oportunidade da impugnação, o lançamento será anulado por vício formal, e um novo lançamento, com o mesmo conteúdo do primeiro, poderá ser perpetrado contra o contribuinte. Ante a perspectiva meramente dilatória da alegação do vício, é razoável supor que se o contribuinte não alegar oportunamente sua existência no caso que litiga terá preferido não protelar a discussão acerca da lide tributária, invocando, para isso, outros aspectos que entender aptos a infirmar definitivamente a pretensão fiscal.

De outra forma, se pretender readquirir a espontaneidade, para daí poder pagar os tributos lançados somente com os acréscimos próprios do recolhimento espontâneo (multa e juros de mora), ser-lhe-á melhor invocar o vício. Nesses casos, a hipótese de reaquisição da espontaneidade é perfeitamente observável no âmbito da administração tributária federal, uma vez que, por questões relacionadas à estrutura organizacional da Receita Federal, há sempre um interregno entre a ciência do contribuinte da decisão anulatória do lançamento e a ciência de um eventual novo lançamento.

B) ORDEM ESCRITA PARA O REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO

Segundo o art. 906 do RIR/99, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado e do inspetor da Receita Federal.⁶³ Aqui não se cogita da ordem consubstanciada no MPF, mas sim de ordem capaz de

62 Roque Antonio Carrazza, *Mandado de procedimento fiscal*, p. 104.

63 "Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34)."

justificar um novo exame pela fiscalização dos livros e dos documentos da escrituração do contribuinte que se refiram a período já fiscalizado. Para aquilatar a justiça do reexame de período já fiscalizado, uma vez que tal procedimento atenta contra a segurança jurídica, faz-se imprescindível a motivação da ordem que determinar o reexame. E o motivo descrito haverá de não ser o mesmo que animou a fiscalização pretérita. Impõe-se a existência de motivo novo e relevante: requisição do Ministério Público, comprovada fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou a primeira fiscalização, etc. Desse modo, não se pode confundir a ordem corrente contida na expedição do MPF com a ordem específica contida na autorização para reexame de período já fiscalizado. A falta *in concreto* dessa ordem não é suprida pela existência daquela, *a não ser que a motivação para o reexame venha estampada no MPF*. Entretanto, o Conselho de Contribuintes já ponderou em sentido contrário.⁶⁴

Por se tratar de requisito de ordem procedimental, sua inobservância acarretará a anulabilidade do lançamento e não a nulidade. Não se trata de formalidade essencial à validade do lançamento, como afirma Antonio da Silva Cabral, pois a lei não comina expressamente a sanção de nulidade do lançamento no caso de violação dessa formalidade, como o faz em relação ao pressuposto da competência. A despeito dessa afirmação, o mesmo autor sinaliza para a relativização da invalidade decursiva do descumprimento da formalidade em questão, ao asserir que “não pode o Conselho de Contribuintes, por exemplo, de ofício mandar o fiscal comprovar se tinha autorização para lavrar um auto complementar, se o próprio contribuinte não se importou com este fato”.⁶⁵ Em verdade, não se cuida aqui de formalidade essencial ao lançamento, pois se a ordem para reexame se revestisse de tal qualidade, o vício a ela atinente deveria ser invocado de ofício pelo julgador administrativo, ou seja, independentemente de provocação do interessado.

64 Acórdão CC/102.45897 (Rec. 131.199), sessão de 28/01/2003. Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. REEXAME FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF constitui ordem de autoridade superior à chefia do auditor-fiscal para execução de trabalhos inerentes à Administração Tributária, e dada a sua especificidade e maior restrição, supre a determinação contida no art. 7º da Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954.

65 *Processo administrativo fiscal*, p. 529-530.

No mesmo sentido desse autor, todavia, é de ser afirmado que a falta de ordem específica para a realização do reexame ou defeito na ordem expedida deva ser suscitada pelo contribuinte já na fase de impugnação ao lançamento, sob pena de este ato convalidar-se pela preclusão temporal. Entretanto, se o contribuinte alegar o vício na impugnação, o lançamento será anulado e um novo poderá ser realizado na boa e devida forma, o que conta com a reabertura do prazo de decadência, prevista no inc. II do art. 173 do CTN, pois, segundo o método por nós adotado, o vício em sede de procedimento é vício de natureza formal. Outrossim, concluiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como assinala Cabral.⁶⁶

C) INTIMAÇÃO PRÉVIA DO SUJEITO PASSIVO

O *caput* do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28/11/1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, preceitua que o início do procedimento fiscal dá-se com a intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e os documentos necessários à verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.⁶⁷

66 “Essa foi a tese confirmada na CSRF, no Ac. CSRF/ 01-0.532, de 23/5/1985. Tratava-se de caso em que o lançamento foi anulado, por vício formal, uma vez que a escrita do contribuinte já havia sido anteriormente examinada pela fiscalização relativamente ao mesmo exercício, e faltava, no novo lançamento, a autorização determinada em lei. A Câmara recorrida entendeu que ocorreria a decadência, pois tendo sido anulado o lançamento, o segundo lançamento foi feito quando já ocorrera o período decadencial. A questão estava em saber se o início da decadência deveria ter sido contado a partir da decisão que anulava o lançamento primitivo. O núcleo da questão estava em saber se houve vício formal no lançamento” (*Processo administrativo fiscal*, p. 533).

67 “Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o *caput* será de cinco dias úteis.

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento à intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento.”

As violações atinentes a essa formalidade concentram-se, basicamente, na inobservância do prazo mínimo de vinte dias para resposta do contribuinte à intimação, ou de cinco dias, no caso do § 1º do dito dispositivo. A título de exemplo, podemos citar que o arbitramento do lucro tributável com fulcro na falta de apresentação de livros e documentos requisitados pela autoridade fiscal, em que, para tal, foi oportunizado ao contribuinte prazo inferior ao estabelecido na lei, poderá ou não ensejar a invalidação do lançamento. Caso o desrespeito ao prazo legalmente fixado seja aduzido como matéria de defesa já na impugnação, não restará outra opção ao julgador senão declarar a invalidade do ato de lançamento, ressalvando, contudo, a possibilidade de realização de um novo ato, só que agora esteado em procedimento escorreito, em cuja realização o contribuinte poderá vir a apresentar os livros e os documentos requeridos, o que não mais materializaria a hipótese de arbitramento. Donde inferir que a invalidação do ato de lançamento por vício formal dá início ao transcurso de um novo prazo de exercício para que a Fazenda Pública efetue o lançamento pautado no lucro arbitrado, hipótese que poderá não ocorrer no segundo procedimento fiscal, como já mencionado. Impende notar que a reabertura do prazo decadencial, prevista no inc. II do art. 173 do CTN, somente se aplica se for possível a realização de novo lançamento com o mesmo conteúdo do anterior, ou seja, com a manutenção dos critérios da regra-matriz de incidência, inclusive o do quantitativo, no pertinente à base de cálculo do lucro arbitrado.

Ademais, se a aventada alegação se deu apenas na fase recursal (em recurso dirigido ao Conselho de Contribuintes), há de se entender que se trata de questão preclusa.⁶⁸ Nesse cenário, pode ocorrer que, na impugnação, o contribuinte não objete a inobservância do prazo para atendimento da intimação, cuidando apenas de controverter pontos estranhos à descaracterização, no caso que litiga, da hipótese legal que autoriza

68 Na mesma orientação da tese expendida, encontramos o Acórdão CSRF 01.0609, sessão de 12/12/1995. Ementa: As irregularidades processuais, diferentes das que dão causa às nulidades, somente serão sanadas se resultarem prejuízo para o sujeito passivo. Não se verifica esse prejuízo pelo fato de ter sido o contribuinte, anteriormente ao auto de infração, intimado a comprovar, em reduzido prazo, a origem dos recursos correspondentes a numerosos depósitos bancários, se, no curso do processo administrativo, produziu todas as provas que entendeu necessárias, e estas foram recebidas, examinadas e parcialmente acolhidas nas decisões de primeiro e segundo grau de jurisdição administrativa.

o agente fiscal a lançar mão da tributação com base no lucro arbitrado. Infelizmente, não raro a fiscalização, às portas da decadência para o lançamento tributário – geralmente ao fim de cada ano calendário –, utiliza mal o expediente extremo do arbitramento do lucro, disponibilizando ao contribuinte prazos exíguos (de dois ou três dias) para que ele apresente uma extensa relação de livros e documentos de sua escrituração, sob pena de ser molestado com a formalização de exigências tributárias cuja base de cálculo tenha por referência o lucro arbitrado. Nesse sentido, manifesta-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.⁶⁹

O mesmo vício poderá incidir na intimação prevista no art. 42, *caput*,⁷⁰ da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, cujo não-atendimento implica a formulação da presunção que estipula, com consequências igualmente no âmbito da relação jurídico-tributária.

Concluída a abordagem do pressuposto procedimental, cumpre-nos saber se os pressupostos objetivo e comunicacional (ou da publicidade) são elementos do tipo lançamento, isto é, se são capazes de influir na validade deste apenas de modo relativo. Nesse ponto, ousamos, *data venia*, discordar de Eurico Marcos Diniz de Santi para não incluir no rol de pressupostos do lançamento o motivo do ato (pressuposto objetivo) e o fato da sua cientificação ao sujeito passivo (pressuposto da publicidade).⁷¹

69 Acórdão CC/108.06951 (Rec. 129.411), sessão de 21/05/2002. Ementa: IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCROS. APRESENTAÇÃO DE LIVRO E DOCUMENTOS. CONCESSÃO DE PRAZO. Incabível o arbitramento do lucro tributável motivado pela falta de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, quando o Fisco não concede prazo mínimo para o atendimento à intimação que exigia tais elementos.

Acórdão CC/108.06250 (Rec. 122.614), sessão de 17/10/2000. Ementa: IRPJ. APURAÇÃO MENSAL DO IMPOSTO. ARBITRAMENTO. É ineficaz a adoção do arbitramento em bases correntes, para a apuração do lucro tributável, quando não concedido ao contribuinte o prazo mínimo previsto no art. 677 do RIR/80, para a apresentação dos elementos pedidos, mas sim o prazo para apresentação imediata.

70 “Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

71 “São elementos do ato-fato administrativo os fatos jurídicos protocolares que influem positivamente em sua conformação jurídica: (i) o agente público competente, (ii) o motivo do ato, (iii) o procedimento previsto normativamente e (iv) a publicidade.

Agente público competente é autoridade administrativa juridicamente habilitada para fiscali-

Com relação ao pressuposto objetivo, cumpre afirmar que a ino-
corrência do evento tributário (situação prevista em lei como apta a
fazer surgir a obrigação tributária principal, desatende a requisito do
lançamento, que está situado no antecedente da regra-matriz, e não a
pressuposto seu. É por esse motivo que o lançamento perpetrado sem
causa jurídica próxima (evento tributário) padecerá de nulidade absoluta
e não de nulidade relativa, segundo a lição de Celso Antônio Bandeira
de Mello, que assevera a impossibilidade de reeditar validamente o
ato administrativo praticado com falta de causa.⁷² Bem de ver que a
situação ora enfocada, ou seja, do lançamento realizado sem a ocor-
rência do evento tributário (substrato fático da hipótese de incidência),
é semelhante, *mutatis mutandi*, àquela em que, ainda que provada sua
ocorrência, o lançamento tenha sido efetuado quando já caduco o cor-
respondente direito (questão já tratada anteriormente). Aqui, há evento
sem juridicidade; ali, juridicidade sem evento. Em ambas as situações,
não se cogita da existência de fato jurídico tributário.

Em relação ao pressuposto da publicidade: tendo em conta a lição
de Paulo de Barros Carvalho, o defeito jurídico porventura ocorrente no
ato administrativo comunicacional, cujo propósito é o de dar conheci-
mento ao contribuinte do lançamento, afetará apenas a eficácia deste e
não sua validade (é condição do ato), pelo que não falar em invalidez
do lançamento fundada em nulidade, anulabilidade ou ineficácia da no-
tificação do lançamento.⁷³

zação e verificação da ocorrência do ato, para realização do procedimento e da publicidade exigidos pelo direito posto.

Motivo do ato é o fato jurídico provado que autoriza (ato discricionário) ou exige (ato vincula-
do) a prática do procedimento administrativo.

Procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos
jurídicos que colaboram, de forma sucessiva ou instantânea, seqüencial ou não, na formação
do ato-fato administrativo. Seria perfeitamente cabível considerar os outros elementos (a
autoridade, a publicidade e a verificação do motivo do ato) como aspectos do procedimento
como estrutura, e não os fatos em si, de um sistema de fatos ordenados inter-relacionados e
dirigidos a dado fim, ou seja, como relação que se estabelece entre os vários fazeres.

Publicidade é o fato jurídico que configura mediante ato comunicacional para informar ao
destinatário que a norma individual e concreta foi produzida em conformidade com os pres-
supostos legais. Nela, constam os dêiticos da autoridade, do motivo do ato, do procedimento
e da própria publicidade" (*Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 107-108).

72 *Curso de direito administrativo*, p. 409.

73 *Curso de direito tributário*, p. 258-259.

4.2.3 Considerações acerca do art. 59 do PAF

Por derradeiro, impende-nos alertar os que defendem, mediante o emprego do argumento *a contrario sensu* na refutação de preliminares de nulidade invocadas pelo contribuinte, que o elenco das hipóteses de nulidade do ato processual tributário, previsto no art. 59 do PAF,⁷⁴ é do tipo *numerus clausus*.

Registram-se, com razoável frequência, decisões administrativas, tanto das Delegacias de Julgamento quanto do Conselho de Contribuintes, fazendo uso do art. 59 *supra* para rejeitar as arguições de nulidades aduzidas pelos contribuintes quando a invalidade suscitada não é uma daquelas nele previstas (atos e termos lavrados por agente incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa).^{75, 76}

A cominação de nulidades (nulidades absolutas) pelo diploma legal regedor do PAT (Decreto nº 70.235/72) não exclui outras, como anteriormente demonstrado, as quais decorrem implicitamente da noção antitética à de conformidade com o direito.

Logicamente não seria de boa técnica legislativa se o legislador cominasse a sanção de nulidade aos atos eivados por vício de nulidade absoluta, ou seja, vício que atentasse contra requisitos de um dado ato processual (no caso do ato de lançamento, tais vícios são os atinentes à aplicação distorcida da regra-matriz de incidência), pois cada ato possui estrutura normativa própria, traduzida por um peculiar rol de requisitos cuja definição cabe à doutrina e ao aplicador do direito (autoridade julgadora).

74 “Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

75 Acórdão CC/104.18922 (Rec. 127.408), sessão de 17/09/2002. Ementa: NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. O auto de infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (processo administrativo fiscal).

76 Há também acertos, como demonstra o Acórdão cuja ementa se transcreve: Acórdão CC/108.06802 (Rec. 128.059), sessão de 07/12/2001. Ementa: PAF. NULIDADES. Não provada violação das regras do art. 142 do CTN nem dos arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

Paralelamente, o legislador entendeu por bem prescrever expressamente que são nulos os atos e os termos lavrados por agente incompetente e os despachos e as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa. E o fez acertadamente, porquanto as violações estabelecidas no PAF (agente incompetente, preterição ao direito de defesa) como irremediáveis são as que normalmente se sanam pela preclusão temporal, vez que dizem respeito a pressuposto de ato processual. Senão vejamos: a exigência de agente competente para a lavratura de atos e termos, ou para proferir decisões ou despachos no âmbito do PAT, atende a pressuposto subjetivo desses mesmos atos, enquanto a exigência de ampla defesa para proferição de decisões e despachos atende a pressuposto procedimental de atos tipicamente decisórios, vez que o princípio da ampla defesa disciplina a fase procedimental (geralmente de caráter instrutório) que antecede à sua prolação.

Portanto, é incorreto asserir que o art. 59 exauriu as hipóteses de nulidade do ato processual tributário.

4.3 Da preclusão da apresentação da prova documental no processo administrativo tributário

À vista do sistema de invalidades proposto, afirmou-se que o ato de lançamento inquinado de nulidade relativa pode convalidar-se pela preclusão temporal, cabendo ao contribuinte, para que isso não ocorra, invocar a existência do vício na primeira oportunidade que tiver de falar nos autos. Além disso, o ato de lançamento inquinado de nulidade absoluta jamais se convalida, e o vício pode ser suscitado, a qualquer tempo, pelo interessado, ou mesmo de ofício pelo julgador administrativo.

Assentou-se, ainda, que são os desvirtuamentos na aplicação da regra-matriz de incidência (direito material) que dão causa à nulidade do lançamento (nulidade absoluta), enquanto as erronias na aplicação da regra procedimental (direito formal) dão causa à anulabilidade do lançamento (nulidade relativa).

Como consequência elementar do quanto expendido, é de asserir que o contribuinte terá, em qualquer momento processual, seja na im-

pugnação seja nas instâncias recursais, direito à alegação e à prova das invalidades tidas como irremediáveis (nulidades absolutas).

Entretanto, a concentração da prova documental na fase da impugnação, estatuída pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que introduziu o § 4º no art. 16⁷⁷ do PAF, contrapõe-se àquela assertiva. É que o PAF passou a estabelecer como regra que as provas documentais das alegações feitas na impugnação ao lançamento devem ser apresentadas com esta, sob pena de preclusão.

Por consistir numa limitação à atividade probatória no âmbito do processo administrativo tributário, no seio do qual deve imperar a verdade material e o princípio da ampla defesa, o alcance dessa norma tem aguçado discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

A doutrina está dividida quanto à constitucionalidade do preceito em testilha. Os que defendem sua inconstitucionalidade creditam tal mácula às mitigações que a aplicação da regra é capaz de operar nos princípios da verdade material.⁷⁸ De outra banda, os que defendem a validade da regra argumentam que a verdade material é uma utopia, ou que a ausência da preclusão não é garantia de justiça material, e que a consagração da regra da preclusão vem preservar outros princípios igualmente importantes para o processo, como o da segurança e celeridade na resolução administrativa das lides tributárias.⁷⁹

Com todo o respeito às opiniões declinadas, nosso parecer sobre a questão nortear-se-á pela teoria das invalidades aqui proposta, desapegando-se dos extremismos de considerar ou não constitucional a regra da preclusão respeitante à prova documental.

77 “§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.”

78 Gustavo Emílio Contrucci Souza. *Verdade material no processo administrativo tributário, Processo administrativo fiscal*, 3º vol., São Paulo, Dialética, 1998, p. 155, apud José Antônio Savaris, *O processo administrativo fiscal e a Lei 9.784/99, Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, p. 88-89.

79 José Antônio Savaris, *O processo administrativo fiscal e a Lei 9.784/99, Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, p. 89.

A princípio, tenha-se presente que jamais deveremos olvidar a função supina do processo administrativo tributário, que é a de permitir eficazmente o controle, pela administração, da legalidade na apuração do crédito tributário, de modo que não se exija tributo sem fato jurídico tributário, ou seja, sem a configuração factual do suposto normativo da norma jurídica tributária.

É com base nessa evidência que a jurisprudência administrativa tende, ainda que de modo tímido,⁸⁰ a arrefecer o rigorismo da regra em testilha, permitindo a produção pelo contribuinte de prova documental mesmo na fase recursal.⁸¹ O que dizer, por exemplo, do caso em que, tendo o contribuinte pago integralmente seus tributos no vencimento, foi ele, posteriormente, surpreendido com o lançamento de ofício dos débitos correspondentes aos valores já quitados, em razão do que se defendeu apresentando os comprovantes de recolhimento somente na fase recursal do processo administrativo. Nesse contexto, avulta-se irrazoável persistir na cobrança de crédito tributário já extinto por pagamento, sob a peanha de que precluiu com a impugnação o direito à apresentação da prova documental pertinente.

Em suma, numa interpretação compatível da regra da preclusão em comento com a Constituição, máxime com base no princípio da legalidade (art. 150, I) que ela encerra, podemos afirmar que tal regra somente se aplica aos casos que envolvam a comprovação da existência no lançamento de vício de nulidade relativa, ou seja, não se aplica aos casos que envolvam a comprovação de vício de nulidade absoluta, vez que esse vício, ao contrário daquele, é do tipo insanável.

80 Acórdão CC/203.05846 (Rec. 109.988), sessão de 18/08/1999. Ementa: ITR. VTN. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO NA FASE RECURSAL. PRECLUSÃO. Preclue o direito do contribuinte de apresentar documentos após a fase impugnatória, exceto nas hipóteses constantes das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nr. 70.235/72. Recurso negado.

81 Acórdão CC/102.43006 (Rec. 012.459), sessão de 14/05/1998. Ementa: IRPF. PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO DE VALORES. PROVA DOCUMENTAL. Comprovando o contribuinte a natureza de pensão judicial, mesmo por via indireta das deduções realizadas, não cabe a glosa dos valores. Em respeito aos Princípios da Ampla Defesa, da Verdade Material e da Informalidade do Processo Administrativo, deve ser aceita e recebida a prova documental em qualquer fase do processo.

5 CONCLUSÕES

Ao fim e ao cabo dessa exposição teórica, consideramos firmadas as seguintes conclusões:

- a) O critério de invalidades do ato de lançamento, que permite distinguir entre nulidade relativa (anulabilidade) e absoluta (nulidade), assenta-se na distinção entre pressupostos e requisitos do ato.
- b) São requisitos do ato lançamento a enunciação do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo e a determinação do tributo devido; ao passo que são seus pressupostos o subjetivo e o procedimental.
- c) A nulidade relativa tem sede nas violações dos pressupostos, os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, enquanto a nulidade absoluta tem sede nas violações dos requisitos, os quais decorrem da norma jurídica tributária.
- d) A nulidade relativa constitui vício sanável pela preclusão temporal, por isso deve ser invocada na primeira oportunidade que o interessado tiver de falar nos autos, e o ato imperfeito correspondente é, por esse motivo, convalidável; assim, a nulidade absoluta constitui vício insanável, por isso pode ser suscitada de ofício pelo julgador administrativo, e o ato imperfeito correspondente jamais se convalida.
- e) O agente competente como pressuposto subjetivo do ato de lançamento foi erigido à formalidade essencial pelo art. 59 do PAF, donde concluir que o regime jurídico pertinente às nulidades absolutas se aplica aos casos em que tal pressuposto seja violado, exceto quanto ao efeito de não possibilitar a reabertura do prazo decadencial, visto que a violação a pressuposto subjetivo constitui vício formal do lançamento (art. 173, inc. II, do CTN).
- f) Vinculamos a nulidade relativa ao vício de forma e a nulidade absoluta ao vício de matéria ou de conteúdo, para daí identificarmos com segurança o vício formal a que alude o inc. II do art. 173 do CTN, o qual autoriza a reabertura do prazo decadencial para a efetivação de um novo lançamento, no caso de o lançamento anterior ter sido anulado por vício formal.

- g) Algumas das formalidades previstas nos arts. 10 e 11 do PAF, as quais extrapolam a formulação do art. 142 do CTN, estão ligadas ao fenômeno da “irregularidade”, cuja regulação é trazida pelo art. 60 do PAF; são elas: “o local, a data e a hora da lavratura” e “[...] a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.
- h) Apreciando a constitucionalidade da regra do § 4º do art. 16 do PAF – que preceitua, sob pena de preclusão, a apresentação da prova documental com a impugnação –, restringimos seu âmbito de validade às provas documentais destinadas a demonstrar a alegação de vício formal no lançamento, tendo em vista sua sanção pela preclusão, diferentemente do que ocorre com vício material, que é insanável e cuja prova não preclue.

REFERÊNCIAS

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo D. Mandado de procedimento fiscal e espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, maio de 2002, v. 80.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *As nulidades no processo penal*. 7. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. Fortaleza: Dialética e Icet, 2002.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de processo civil comentado e legislação extravagante em vigor*. 6. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SAVARIS, José Antonio. *O processo administrativo tributário e a Lei nº 9.784/99*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, julho de 2003, v. 94.

Sites consultados: <www.conselhos.fazenda.gov.br> e <www.receita.fazenda.gov.br>

ANEXO – UM ESBOÇO DA ESTRUTURA FORMAL DO VOTO NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DA IMPUGNAÇÃO A LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1ª Fase – Exame e Juízo de Admissibilidade da Impugnação Administrativa (“conheço ou não conheço da impugnação”).

1.1 Pressupostos de Admissibilidade da Impugnação (examináveis de ofício):

- a) competência para julgamento (art. 25, I, do PAF; Portaria SRF nº 2.403, de 31.08.2001; art. 203, inc. I, da Portaria MF nº 259, de 24.08.2001);
- b) legitimidade processual (legitimidade para se defender da imposição fiscal);
- c) regular representação processual (o signatário da impugnação deve demonstrar que tem poderes para agir em nome do atuado – contrato ou estatuto social, instrumento de procuração);
- d) tempestividade (art. 15 do PAF);
- e) regularidade formal da impugnação;
 - i) petição (ou seja, forma escrita – art. 15 do PAF);
 - ii) motivos de fato e de direito da impugnação ao lançamento (inc. III do art. 16 do PAF);

- iii) prova documental (arts. 15; 16, III, *in fine*, c/c § 4º, do PAF);
- f) inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de impugnar (pressupostos negativos);
 - i) concomitância com processo judicial (art. 38 da Lei nº 6.830/80, art. 26 da Portaria MF nº 258, de 24.08.2001, e § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737/79);
 - ii) confissão, pagamento ou parcelamento sem ressalva (art. 26 da Portaria MF nº 258/2001).

2ª Fase – Exame e Juízo de Mérito da Impugnação (“dou ou nego provimento à impugnação, para o efeito de considerar inválido ou válido o lançamento tributário”), que tem por conteúdo o Exame e Juízo de Legalidade do Lançamento Tributário.

Obs. 1: O julgador só adentrará o exame de mérito da impugnação se o juízo de admissibilidade da 1.ª Fase for positivo, *quando se considera instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal*.

2.1 Pressupostos do Lançamento (examináveis a requerimento do impugnante)

Obs. 2: A violação de tais pressupostos consubstancia o que o CTN, em seu art.173, inc. II, denominou de vício formal. A apreciação desses pressupostos é operação prévia (preliminares) ao exame de mérito do lançamento.

- a) *Pressuposto subjetivo* (agente administrativo competente para realizar a fiscalização e o lançamento tributário – Lei nº 10.593, de 06.12.2002) – excetuando a regra, esse pressuposto deve ser examinado de ofício, por expressa disposição legal (art. 59, inc. I, do PAF).
- b) Pressuposto procedimental:
 - i) emissão e vigência do MPF (Portaria SRF nº 3.007, de 26.11.2001);

- ii) autorização para o reexame de período já fiscalizado (emissão motivada do MPF);
- iii) observância dos prazos de intimação (o *caput* do art. 19 da Lei nº 3.470, de 28.11.1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001);
- iv) regular emissão da Requisição de Movimentação Financeira (LC nº 105/2001, art. 6º; Decreto nº 3.724/2001; Portaria MF nº 180/2001);
- iv) outros vícios no procedimento fiscal preparatório do lançamento (vale registrar que os Princípios do contraditório e da ampla defesa não regem o procedimento fiscal preparatório do lançamento, razão por que a *preliminar de nulidade* arguida nesse sentido deve ser sempre rejeitada pelo julgador nesta fase).

Obs. 3: O julgador só adentrará a fase seguinte – exame de mérito do lançamento – se tal ato tiver cumprido todos os pressupostos cuja violação (são as preliminares) tenha sido invocada pelo interessado. No entanto, excepcionalmente, quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a autoridade julgadora não pronunciará a invalidade decorrente da violação dos pressupostos (§ 3º do art. 59 do PAF), exatamente para não ensejar, valendo-se do inc. II do art. 173 do CTN, a feitura de um novo lançamento cujo mérito já tenha revelado ser insubsistente (Princípio de economia processual).

2.2 Requisitos do Lançamento (examináveis de ofício) – art. 142 do CTN

Obs. 4: A violação de tais requisitos consubstancia o que a doutrina denominou de vício material, modalidade contaminante que não autoriza a incidência do inc. II do art. 173 do CTN, para o ensejo de reabrir um novo prazo decadencial.

- a) *identificação do sujeito passivo da obrigação tributária* (correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, o que difere da legitimidade processual, visto que esta formalidade consubstancia

pressuposto de admissibilidade da impugnação; assim, não se deve confundir *ilegitimidade processual* com *erro na identificação do sujeito passivo* ou *ilegitimidade passiva*).

b) *Declaração da ocorrência do fato gerador.*

c) Critério material:

i) adequação do fato imputado à hipótese de incidência tributária (presunções legais não contidas em lei formal violam esse critério);

(é aqui que se instala o chamado erro de subsunção ou erro de direito);

ii) comprovação do fato imputado – art. 9º do PAF – *v.g.*, omissão de receita, despesa indedutível, pagamento a beneficiário não-identificado, etc.

(é aqui que se instala o chamado erro de fato e a possibilidade de cerceamento do direito de defesa baseada na falta de conhecimento, por parte do impugnante, das provas que sustentam a pretensão fiscal);

iii) inoccorrência da decadência do direito de lançar – Prejudicial de decadência;

d) Critério Temporal (correção na fixação da data de ocorrência do fato tributário e do período de apuração do tributo);

e) Critério Espacial;

f) Critério Quantitativo (correta definição da base de cálculo, da alíquota e do montante do tributo devido).

Obs. 5: Sobre a violação dos demais elementos (que não são requisitos do lançamento) trazidos pelos arts. 10 e 11 do PAF, trata-se de mera irregularidade (art. 60 do PAF).

Obs. 6: Em resumo, os pressupostos de admissibilidade da impugnação e os pressupostos do ato de lançamento devem ser apreciados como *questão preliminar*; na sequência, a arguição de decadência deve ser examinada como *questão prejudicial*, ou seja, antes da análise do mérito em si, mas depois de analisadas as preliminares; por fim, impõe-

se a apreciação dos requisitos do lançamento (outros que não incluam a decadência), como *matéria de mérito*. Esquemáticamente:

<p>Preliminares (de natureza formal e processual)</p>	<p>1º Pressupostos de admissibilidade da impugnação 2º Pressupostos do ato de lançamento</p>
<p>Prejudicial (de natureza material)</p>	<p>Decadência</p>
<p>Mérito (de natureza material)</p>	<p>Requisitos do ato de lançamento</p>