



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

**DA DISTINÇÃO ENTRE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS NO
LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA EFEITO DA CONTAGEM DO
PRAZO DECADENCIAL:
Análise crítica da Jurisprudência do CARF"**

Brasília
2020



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

**DA DISTINÇÃO ENTRE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS NO
LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA EFEITO DA CONTAGEM DO
PRAZO DECADENCIAL:
Análise crítica da Jurisprudência do CARF"**

Brasília
2020

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

INTRODUÇÃO	1
DOS PRINCÍPIOS, DO SISTEMA E DO LANÇAMENTO FISCAL	7
I.I Princípios Constitucionais do Sistema Tributário.....	9
I.II O Sistema Tributário Brasileiro e o Impacto Social	19
I.III Obrigação Tributária	21
I.IV Do Lançamento Fiscal.....	26
I.V Pressupostos do Lançamento.....	32
I.VI Modalidades de Lançamento	34
DOS REQUISITOS/VÍCIOS NO LANÇAMENTO FISCAL	45
II.I Vícios Formais no Lançamento Fiscal.....	48
II.II Vícios Materiais no Lançamento Fiscal.....	57
II.III Revisão de Ofício	65
OS EFEITOS PRÁTICOS NA DECRETAÇÃO DOS VÍCIOS MATERIAIS OU FORMAIS DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO ESPECIALMENTE QUANTO AO PRAZO DECADENCIAL	73
III.I A possibilidade de revisão do ato administrativo do lançamento a partir da constatação e decretação de sua nulidade por vícios materiais ou formais.....	77
III.II Conceito e limites objetivos e temporais para a revisão do ato administrativo do lançamento maculados por vícios materiais ou formais.....	85
III.III Jurisprudência do CARF	94
III.IV Análise Crítica	103
CONCLUSÃO	117
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	122

RESUMO

Trata-se de trabalho de pesquisa, tendo por desígnio a apreciação de aspectos atinentes ao lançamento tributário, que corresponde a atividade administrativa de constituir o crédito tributário, tratando-se de ato administrativo de constatação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Outrossim, mister analisar as modalidades que compõem o ato administrativo de lançamento, sendo estes instrumentos essenciais ao estabelecer a obrigação tributária, visto que norteiam a atividade da autoridade fiscal, bem como o grau de participação do contribuinte ao procedimento fiscal.

Ademais, não há como mencionar lançamento tributário, sem, contudo, reportar-se aos pressupostos a este inerentes. Aos atos administrativos de lançar, incumbe o dever de observância aos requisitos legais, imprescindíveis a sua existência e validade, proporcionando liquidez e certeza a obrigação fiscal.

Logo, o objetivo central deste estudo repousa sob os institutos legais do lançamento fiscal, averiguando diversos aspectos intrínsecos daquele ato administrativo, oportunizando amplo panorama acerca da matéria, bem como a visão doutrinária e jurisprudencial a propósito dos temas contemplados no trabalho.

Palavras-Chave: Direito Tributário; Lançamento Tributário; Modalidades; Pressupostos do Lançamento Tributário; Vícios no Lançamento; Decadência;

ABSTRACT

This is a research work, with the purpose of assessing aspects related to the tax assessment, which corresponds to the administrative activity of constituting the tax credit, being an administrative act to verify the occurrence of the taxable event.

Furthermore, it is necessary to analyze the forms that make up the administrative act of assessment, these instruments being essential when establishing a tax obligation, since they guide the activity of the tax authority, as well as the degree of participation of the taxpayer in the tax procedure.

Furthermore, there is no way to comment on the tax assessment, without, however, referring to the inherent assumptions. The administrative acts of launching are subject to the duty of observing the legal requirements, essential to their existence and validity, providing liquidity and certainty the tax obligation.

Therefore, the central objective of this study rests under the legal institutes of the tax assessment, investigating several intrinsic aspects of that administrative act, providing a broad overview of the matter, as well as the doctrinal and jurisprudential view regarding the themes covered in the work.

Key words: Tax Law; Tax Release; Modalities; Assumptions of the Tax Entry; Release Addictions; Decadence;

INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito tem por finalidade primordial a consecução do bem-estar social, visando sempre o interesse público, bem como o alcance da justiça nas relações entre particulares ou entre Estado e particular, de modo a evitar desequilíbrios prejudiciais às partes envolvidas na relação jurídica estatal.

Com efeito, a Carta Magna estabeleceu os objetivos a serem perseguidos por todos aqueles que se relacionam em sociedade e, em especial, o próprio Estado, onde recai o encargo de suprir as necessidades sociais e estatais. Nesse contexto, a Constituição estabeleceu no artigo 3º, os objetivos essenciais, podendo ser citados a título de exemplo, a garantia do desenvolvimento, a erradicação da pobreza e marginalização, a diminuição das desigualdades sociais, dentre outros.

A guisa disso, para que o Estado alcance os objetivos estabelecidos na Constituição Federal, necessário se faz o recolhimento de verbas, as quais serão arrecadadas através do custeio por toda a sociedade, mediante a cobrança de tributos, taxas, contribuições, dentre outros.

Ocorre que, na realidade fática, há uma grande variação econômica, social e jurídica entre os contribuintes, sobretudo diante das condições financeiras destoantes entre a população. Dessa forma, com arrimo no princípio da capacidade contributiva, compete ao Estado mensurar a atividade tributária de forma razoável, proporcional e equilibrada, de acordo com as condições econômicas de cada contribuinte, de maneira que cada obrigado contribua conforme suas possibilidades, visando sempre a justiça social.

Diante desse cenário, a Constituição Federal estabeleceu determinados mecanismos de limitação ao poder de tributar e outros pressupostos neste desiderato, estando às autoridades competentes obrigadas à fiel observância aos ditames constitucionais e legais.

De início, vislumbram-se diversos princípios que devem nortear a atividade fiscal, objetivando impedir abusos praticados contra os cidadãos em face do poder de tributar. Além disso, no direito tributário, por se tratar de ramo autônomo do direito brasileiro, tais princípios também têm a finalidade de direcionar e estruturar o sistema

fiscal, servindo de parâmetros e garantias para todos os envolvidos na relação jurídico-tributária.

Com base nesse entendimento, é possível concluir que os princípios possuem extrema relevância no sistema jurídico pátrio, pois são elementos facilitadores para a compreensão dos segmentos normativos que compõem a matéria tributária.

Os princípios constitucionais tributários, portanto, possuem íntima relação com a necessidade de impor limites aos entes públicos ao exercerem a atividade fiscal, fazendo com que as autoridades competentes tenham sempre o dever de agir em conformidade com as imposições legais, necessárias ao bom desenvolvimento das atividades estatais, normas estas, sempre vinculadas aos ditames constitucionais.

Em consonância com as normas que regem o ordenamento jurídico pátrio, as relações litigiosas, em regra, são de competência do Poder Judiciário. Entrementes, a própria Constituição Federal prevê a existência de processo administrativo como meio de composição de litígios na esfera administrativa, senão vejamos:

Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes;¹

Portanto, são assegurados aos administrados o direito a propositura de ação judicial, bem como dirigir-se à Administração Pública nos casos de controvérsias passíveis de serem submetidas à esfera administrativa, como é o caso das relações tributárias.

Nesse sentido, a Constituição Federal consagra no bojo no artigo 5º, o processo administrativo tributário como direito e garantia fundamental do administrado, regulando a prática dos atos da Administração Pública e, bem assim, do contribuinte, a fim de que o procedimento e/ou processo administrativo fiscal cumpra o objetivo primordial que é o interesse público.

O Processo Administrativo Tributário possui, como determina a Constituição Federal, natureza administrativa e se inicia com a notificação/cientificação do

¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

contribuinte do lançamento, em face da constatação de infrações à legislação de regência, consubstanciadas na inobservância de obrigações tributárias principal ou acessórias.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, o processo administrativo fiscal, dentre suas funções, presta-se a assegurar meios de defesa ao contribuinte, ante determinado encargo tributário. Neste contexto, de modo similar ao judicial, o processo fiscal torna-se instrumento hábil a preservação das garantias dos administrados.

Por sua vez, via de regra, o processo administrativo fiscal se mostra vantajoso ao contribuinte, uma vez tender a ser mais célere, submetido à análise de especialistas na área, não se revestindo, ainda, de grandes formalidades, além de suspender a exigência do crédito tributário, gerando, por conseguinte, menor dispêndio ao interessado.

Como se constata, a Constituição Federal não estabeleceu somente a possibilidade da cobrança tributária, mas também contemplou conjunto de competências a serem exercidas pelas autoridades fiscais, as quais devidamente observadas, em conformidade com as regras inerentes ao procedimento e/ou processo administrativo fiscal, com suas especificidades, desaguarão no gravame tributário, gerando ao Fisco o direito, que se consolida em verdadeiro poder-dever, em perseguir o objeto prestacional.

No entanto, mister enfatizar que a competência conferida às autoridades fiscais de tributar não é ilimitada e irrestrita. Ao contrário, assim como se concebe atribuições neste desiderato, também são estabelecidas limitações ao poder de tributar, instituídas pelo legislador constituinte, com o fim de preservar a estrutura estatal, os direitos e garantias dos cidadãos, bem como as normas limitadoras à competência fiscal.

A título de exemplo, conforme preceitua o artigo 196 do Código Tributário Nacional-CTN, toda e qualquer diligência de natureza fiscalizatória, realizada pela autoridade competente, deve ser acompanhada de termo próprio tendente a documentar o início do procedimento e, bem assim, os prazos a serem observados.

Caso não sejam observadas as formalidades exigidas pelo artigo 196 do CTN, restará prejudicado o procedimento pela existência de vício, podendo o sujeito passivo, no momento da impugnação do auto de infração, alegar nulidade por vício formal ou material na atividade fiscal.

Em matéria tributária, existem dois conceitos que demandam maior notoriedade, quais sejam, a hipótese de incidência e o fato gerador. O primeiro se presta a verificar a situação de fato, descrita previamente em lei, como pressuposto fático tido como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária.

O fato gerador, por sua vez, é o elemento essencial para a existência da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência da concretização de um fato que a lei já previa de maneira abstrata. Portanto, trata-se do ato jurídico, previsto nas hipóteses de incidência tributária, que após a real constatação, ocasionará o surgimento da obrigação tributária, onde se estabelece a relação entre o Estado, mais precisamente o Fisco – sujeito ativo, e o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária.

Nessa perspectiva, o instrumento hábil, que confere exigibilidade à obrigação tributária, é o lançamento, onde se qualifica e quantifica a exigência fiscal, materializando o tributo a ser cobrado do contribuinte e repassado aos cofres públicos.

A autoridade fiscal possui a competência constitucional de constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, comprovando a ocorrência do fato gerador, demonstrando a matéria tributável e o montante do tributo devido e identificando o sujeito passivo da relação tributária, consoante preleciona o artigo 142 do Código Tributário.

Conceitualmente, lançamento é o ato administrativo que institui uma norma individual e concreta, direcionada a determinado sujeito passivo, atribuindo-lhe a obrigação de repassar determinado valor ao Fisco, tratando-se de atividade obrigatória e vinculada às normas/requisitos legais.

A doutrina não é unânime ao estabelecer o conceito de lançamento, que por vezes considera-o como procedimento, ou seja, um conjunto de atos sequenciais propensos à realização de determinado fim, mas também é considerado como ato administrativo que possui o condão que estabelecer a obrigação tributária.

Independentemente da conceituação, se ato ou procedimento, o lançamento fiscal é instrumento de exigibilidade da obrigação tributária, quantificando o valor devido e qualificando o sujeito passivo o encargo tributário. Portanto, a partir do lançamento o Fisco torna-se habilitado ao ato de cobrança.

Como se observa, a finalidade do ato administrativo de lançamento está atrelada a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo.

Após a efetiva notificação do sujeito passivo da obrigação tributária, lhe é assegurado o direito de impugnar ao ato administrativo do lançamento e, assim o fazendo, inicia-se o processo administrativo fiscal, tendendo a realizar a revisão do lançamento tributário. Ressalte-se que a revisão do lançamento também poderá ser realizada, de ofício, pela autoridade administrativa fiscal.

No entanto, no deslinde da ação fiscal poderá a autoridade fazendária incorrer em erros, ou seja, vícios no lançamento, abrindo margem à sua revisão e/ou nulidade. Os vícios passíveis de serem apontados poderão decorrer de erro de direito, erro de fato ou até mesmo revisão em decorrência de modificações nos critérios jurídicos utilizados pela autoridade tributária, neste caso, dentro dos limites estabelecidos no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Neste contexto, como restará esclarecido adiante, os vícios no lançamento fiscal são divididos em formais e materiais, a depender da maneira que incorreu, se na exteriorização do ato ou na sua própria substância/materialização.

Em suma, o vício formal é aquele que se constata de plano, tratando-se de erro na exteriorização do ato, podendo ser verificado no próprio instrumento de formalização do crédito tributário, como por exemplo, a ausência de indicação do local, data, hora da lavratura do auto de lançamento, falta de assinatura do agente fiscal, expiração do prazo do mandado de procedimento fiscal, etc. Nesse sentido, infere-se que o vício formal está diretamente relacionado a questões procedimentais da atividade fiscal, que devem ser praticadas em estrito cumprimento aos pressupostos legais.

Em outra via, vislumbra-se vício material no lançamento fiscal quando as irregularidades constatadas se relacionarem ao conteúdo do ato administrativo, ou seja, na hipótese de a autoridade lançadora não descrever de maneira necessária e satisfatória os fatos ocorridos, bem como os motivos centrais que ensejaram a lavratura do auto de infração, etc.

No entanto, há grande divergência de entendimentos na doutrina e jurisprudência judicial e administrativa na análise da invalidade do ato de lançamento, sobretudo por inexistir adequada sistematização da matéria, como ocorre em outros ramos do direito processual. Igualmente, a legislação tributária que rege a matéria não explicita de forma exaustiva os vícios que geram a nulidade dos atos jurídicos, mas presta-se tão somente a estabelecer de forma genérica determinadas condutas que acarretam a declaração de nulidade.

É o que se vislumbra no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe acerca do Processo Administrativo Fiscal no âmbito Federal, o qual prescreve a nulidade por vício de competência da autoridade fazendária e no caso de cerceamento de defesa, ocasionando questionamentos se o dispositivo é taxativo ou meramente exemplificativo.

Observa-se, no entanto, que o Decreto nº 70.235/72 não diferenciou atos nulos de atos anuláveis, mencionando apenas o primeiro (artigo 59), estabelecendo, ainda,

que as irregularidades que não causarem prejuízo não serão passíveis, como regra, de declaração de nulidade (artigo 60). Diante disso, grande parte da doutrina entende que o dispositivo legal que dispõe acerca dos casos de nulidade é apenas exemplificativo, comportando demais casos passíveis de invalidação do ato do lançamento.

Toda essa celeuma que envolve o tema, em identificar e definir os erros que possam ensejar a nulidade do lançamento fiscal, bem como a natureza de tais vícios, guarda relação diretamente com os efeitos da aludida caracterização, bem como no próprio direito de defesa do contribuinte, que para exercê-lo em sua plenitude, deverá ter conhecimento pleno das imputações a ele atribuídas.

Com efeito, a depender do vício incorrido pela autoridade fazendária, o ato poderá ser revisto e/ou declarado nulo de ofício, interrompendo em alguns casos o prazo decadencial para realização de novo lançamento substitutivo, o que não ocorre nos casos de vícios de natureza material.

Destarte, o Código Tributário Nacional estabelece regra diferenciada para a decadência em caso de constituição do crédito tributário, aplicando normas específicas para as diversas modalidades de vícios no lançamento, ou seja, a depender da natureza do vício será restabelecido, ou não, o prazo decadencial que, em regra, é de 05 (cinco) anos, com as variações do termo a quo, pois o instituto mencionado visa regular a relação entre o Fisco e o sujeito passivo, designando o lapso temporal em que determinados atos poderão ser realizados.

Ocorre que, como elucidado alhures, inexistente posicionamento firme e pacífico na doutrina e na própria jurisprudência judicial e administrativa a respeito do tema, de maneira a conferir maior segurança jurídica às autoridades julgadoras ao analisar as demandas e, bem assim, aos próprios contribuintes por ocasião da elaboração de suas defesas.

Dessa maneira, é imperioso aprofundar o estudo da matéria, especialmente no que tange os requisitos legais do ato administrativo do lançamento, de forma a identificar as modalidades de vícios que podem malferir aludido ato administrativo, suas naturezas e, por conseguinte, os respectivos efeitos na realidade prática dos contribuintes e das próprias autoridade fazendárias, a começar pelo prazo decadencial para a substituição do ato declarado nulo, destacando, ainda, a jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo Fiscal – CARF.

DOS PRINCÍPIOS, DO SISTEMA E DO LANÇAMENTO FISCAL

Antes de adentrar ao assunto objeto do presente trabalho, é imprescindível a análise de alguns conceitos e princípios que norteiam a atividade tributária, os quais contribuem para o fiel cumprimento das normas legais.

O Direito Tributário, como não poderia deixar de ser, encontra lastro e limites primordialmente no Direito Constitucional, alicerce do direito brasileiro, de onde se extrai os princípios e demais elementos essenciais para os ramos do direito. Por esta razão, todas as relações entre Estado e sociedade, devem ser regidas a partir das normas constitucionais, refletindo a atuação entre ambos.

Em um Estado Democrático de Direito, há diversos interesses e objetivos delimitados e, para que sejam alcançados, mister a existência de uma relação jurídica entre Estado e sociedade, tendo em vista que é a partir desta relação que se concretiza os objetivos estatais.

A relação jurídica é compreendida como aglomerado de direitos e deveres, que norteiam o relacionamento entre duas ou mais pessoas para o alcance de determinados interesses. Neste sentido, é possível inferir que, a relação jurídica entre Estado e sociedade é baseada em um conjunto de direitos e obrigações que estabelecem a ambos o modo como devem agir para o alcance do interesse comum.

É válido frisar, que o conceito de relação jurídica é primordial para a compreensão das demais normas que regem o ordenamento jurídico pátrio e, neste sentido, manifestou-se o ilustre jurista Miguel Reale:

As normas jurídicas projetam-se como feixes luminosos sobre a experiência social: e só enquanto as relações sociais passam sob a ação desse fecho normativo instaurado pelo legislador, essa realidade concreta é reconhecida como sendo relação jurídica.²

Portanto, constata-se que as normas jurídicas existem com o objetivo de regular a convivência social, surgindo de acordo com o comportamento da sociedade em suas relações interpessoais.

² REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 211.

A partir destas considerações, temos que a relação jurídico-tributária está regulada principalmente pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, além das demais normas que contemplam a matéria.

A relação jurídica tributária surge de uma obrigação, em que figuram como partes o Estado, na qualidade de credor (sujeito ativo) e o contribuinte, como devedor (sujeito passivo). Trata-se, assim, de relação de direito público, uma vez que figuram em seus polos pessoas e Estado, estando estas vinculadas entre si em razão do objeto da relação jurídica.

Em uma visão ampla, é possível compreender que o Direito Tributário é área do Direito Público Interno, não se apresentando como sistema único e indivisível, mas, sim, parte integrante do sistema jurídico. Neste sentido, o objetivo desta área do direito é regulamentar a relação jurídica existente entre o Estado e o cidadão-contribuinte, que visa a arrecadação de verbas das mais variadas espécies aos cofres públicos, ou seja, ao Estado é dado o poder de tributar e ao contribuinte a obrigação de pagar os tributos estabelecidos pela lei.

Neste viés, o professor Hugo Brito ponderou que:

É possível conceituar o Direito Tributário como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.³

O artigo 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴. Compreende-se de prestação compulsória como uma obrigação tributária imposta ao contribuinte, não dependendo da vontade deste, por tratar-se de imposição legal.

Além da obrigação compulsória, há também outro conceito relevante que é a prestação pecuniária, porquanto entende-se que todo tributo deve ser pago em dinheiro, não sendo admitido, em regra, outro tipo de pagamento.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.56.

⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

Portanto, constata-se que o Sistema Tributário Nacional tem a finalidade de instituir, aplicar e fiscalizar os tributos legalmente previstos, com o objetivo de arrecadar montante suficiente para suprir as demandas do Estado, visando o desenvolvimento econômico e social do país.

I.I PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A análise apurada do Sistema Tributário Nacional, possibilita compreender que os princípios tributários constitucionais são normas que se destacam das demais, devido à própria natureza constitucional, encontrando lastro na Carta Magna, principal norma do ordenamento jurídico pátrio, sempre visando harmonizar e estruturar o sistema tributário.

Nas palavras do eminente professor Hugo Brito Machado:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte⁵.

Por esta razão, o sistema tributário deve seguir/observar todos os princípios estabelecidos pela Constituição Federal, com o fito de alcançar o objetivo primordial que é o interesse público.

Com efeito, por princípios entende-se que são juízos de valor abstratamente previstos na ordem jurídica que norteiam a interpretação e aplicação do direito, possuindo a natureza de poder-dever.

A propósito da matéria, o ilustre doutrinador Celso Bandeira de Mello define princípio como:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido servido de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁶

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.322.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2009. p.882.

Extrai-se da definição supra que os princípios são norteadores essenciais para o ordenamento jurídico, servindo essencialmente de parâmetro para o sistema jurídico e auxiliando, por conseguinte, na compreensão e interpretação das normas.

Ademais, os princípios constitucionais são verdadeiras limitações ao poder de tributar. Portanto, quando se trata de matéria tributária, “A palavra princípio serve para designar também as normas de grande generalidade, embora tenham a estrutura própria das regras”⁷.

A capacidade de tributar é um poder investido ao Estado e, por esta razão, deve ser limitado, objetivando a proteção do contribuinte, frente a possíveis arbitrariedades eventualmente praticadas pelo Fisco no uso desta atribuição. Os princípios de maior relevância, segundo Hugo Machado são “da legalidade, da anterioridade, da igualdade ou isonomia, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego”⁸, os quais passamos a contemplar.

O princípio da legalidade está expressamente previsto no artigo 5º, inciso II, da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;⁹

Em se tratando de matéria de tributo, a Constituição Federal é ainda mais enfática ao prever no artigo 150, inciso I, que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ”¹⁰.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 36.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.37.

⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

¹⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

O princípio da legalidade tem como finalidade a proteção da sociedade diante da capacidade estatal de recolher tributos, servindo de parâmetro para nortear e limitar a atuação do Fisco, sendo imprescindível a observância das normas legais para a instituição e arrecadação de tributo, eis que a sua criação e/ou majoração somente será considerada válida se realizada por meio de previsão legal.

Segundo as palavras de Hugo Machado a propósito do princípio da legalidade:

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar e a quem deve ser pago¹¹.

Na mesma linha, Sérgio Martins baseando-se no artigo 97 do CTN, afirma que “a lei tem de definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do tributo [...] A lei deve descrever o fato jurídico e a relação obrigacional, caracterizando a tipicidade tributária”¹².

Por sua vez, o princípio da irretroatividade determina a aplicação da legislação tributária a determinados atos, impedindo que normas posteriores, interfiram em fatos já ocorridos antes da vigência da norma, não sendo possível a alteração posterior destes fatos, quais sejam: o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido. Encontra-se insculpido no artigo 150, inciso III, letra “a” da Constituição Federal, que assim preceitua: “III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; ”¹³

Os princípios da anterioridade e da noventena (anterioridade mitigada), são importantes dispositivos para a proteção do contribuinte, porquanto vedam a aplicação de determinada legislação tributária que prevê um novo tributo ou sua majoração no mesmo exercício financeiro em que houve a sua publicação e antes do prazo de noventa dias. Estas regras estão previstas no artigo 150, inciso III, da CF/88, vejamos:

Art. 150 [...]
III - cobrar tributos:
[...]

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.38.

¹² MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 63.

¹³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 de novembro de 2019.

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.¹⁴

O legislador constituinte buscou proteger o cidadão de futuras cobranças sem que ele tenha conhecimento do fato gerador da obrigação, haja vista que a instituição e majoração de tributos gera ao contribuinte novas obrigações, e estas, devem ser realizadas respeitando os direitos e garantias constitucionais. Ademais, é válido ressaltar a preocupação do legislador em prever prazo razoável (90 dias), a fim de que a sociedade tome conhecimento e se adeque as novas mudanças legislativas.

A respeito do tema, Hugo de Brito Machado assim preleciona:

A exigência da anterioridade não se confunde com a exigência da vacância legal de 90 dias. Assim, se a lei que cria ou aumenta o tributo é publicada até o último dia de dezembro está atendida a exigência do princípio da anterioridade, e a exigência da vacância de 90 dias faz com que a vigência da lei só tenha início 90 dias depois de sua publicação. Isto quer dizer que se a lei é publicada no último dia de dezembro está atendida o princípio da anterioridade, mas essa lei só entrará em vigor em abril do ano seguinte.¹⁵

Neste sentido, segundo Eduardo Sabbag o princípio da anterioridade tem como objetivo primordial, *in verbis*:

A inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade [...]o princípio da anterioridade da lei tributária representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pelo texto constitucional, além de traduzir, na concreção de seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado.¹⁶

Outro importante princípio é o da isonomia, que tem previsão no artigo 150, inciso II, da CF/88, o qual veda:

Art. 150. [...]

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de

¹⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.41.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008/2009. p.93.

ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.¹⁷

O princípio da isonomia tributária abrange a capacidade contributiva, onde o contribuinte deve arcar com a obrigação tributária de acordo com a sua capacidade econômica. “Aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza”.¹⁸

Por sua vez, princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º da CF/88. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁹

Este princípio estabelece que os contribuintes de melhores condições econômicas, devem recolher mais tributos, proporcional a sua situação financeira, sobretudo com o objetivo de preservar a justiça fiscal.

Sérgio Martins explica que a “Maior capacidade contributiva indica maior riqueza do contribuinte. Há um ideal maior de justiça, pois vão-se tributar pessoas que têm maior capacidade de contribuir, em razão de terem maior riqueza”.²⁰ O objetivo deste dispositivo legal é distribuir melhor a renda entre os mais ricos e os mais pobres, de modo a equilibrar a prestação pecuniária dos contribuintes.

A capacidade econômica do contribuinte é verificada a partir de aspectos exteriores, que não determinam necessariamente a totalidade de sua riqueza, mas possibilitam ao Fisco a verificação objetiva da aplicação do princípio mencionado. Sérgio

¹⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 de novembro de 2019.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.43.

¹⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 de novembro de 2019.

²⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.p.74.

Martins explica que “A capacidade contributiva somente poderá ser notada quando existir um patrimônio ou uma renda [...] A tributação será feita sobre a exteriorização da riqueza, sobre os efeitos econômicos produzidos pela atividade do contribuinte”.²¹

O princípio da competência estabelece que o poder de instituir tributos pertence exclusivamente ao ente público. Segundo Hugo Machado “o princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada”²², conforme dispõe o artigo 6º do CTN, senão vejamos:

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, e observado o disposto nesta Lei.²³

Sendo assim, conclui-se que o princípio da competência nada mais é do que a atribuição conferida ao poder público de determinar a incidência dos tributos e demais implicações importantes quanto a matéria, desde que sejam feitas em conformidade com os dispositivos legais.

O princípio da vedação ao confisco é um instrumento de grande relevância, uma vez visar coibir o excesso de carga tributária, que possa prejudicar os bens do contribuinte. O objetivo do Estado é a arrecadação de valores para o bom andamento das atividades estatais, mas devendo atuar cautelosamente, a fim de que o contribuinte não seja prejudicado a ponto de causar-lhe grave prejuízo econômico e inviabilizar sua atividade e, se isto ocorrer, ele poderá invocar este princípio caso seja desproporcional a cobrança tributária ante a sua situação econômica.

Sérgio Martins esclarece que “O confisco é a absorção pelo poder do Estado da propriedade do particular, sem pagar-lhe justa indenização que a Constituição

²¹ MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.p.74.

²² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.44.

²³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 de novembro de 2019.

prevê”.²⁴ Hugo de Brito Machado também assegura que este princípio “pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”.²⁵

A atividade estatal de arrecadação de tributo deve ser ponderada, especialmente visando não ser excessivamente onerosa, a ponto de parecer verdadeira punição ao contribuinte. O artigo 3º do CTN é categórico ao afirmar que o tributo deve ser um ônus suportável ao contribuinte, não possuindo natureza de sanção, inerente às penalidades/multas impostas pela prática de ato ilícito, senão vejamos:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²⁶

A propósito da matéria, o nobre professor Hugo de Brito Machado explica que:

O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.²⁷

Partindo dessas premissas, é possível inferir que o princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado a razoabilidade e proporcionalidade, princípios estes de observação obrigatória nas atividades estatais, sempre buscando o equilíbrio nas condutas do estado. Neste ideal, o dever de tributar sempre deverá ser conduzido em observância ao princípio da vedação ao confisco, de maneira a não onerar demasiadamente o contribuinte.

O princípio que está mais intimamente ligado à matéria é o da liberdade de tráfego, previsto no artigo 150, inciso V, da CF/88. Tal dispositivo veda a imposição de

²⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.76.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 46

²⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 de dezembro de 2019.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 47.

“limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais”²⁸, excepcionando a cobrança de pedágio.

Hugo de Brito Machado assevera que é “Importante salientar que o que se proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal”.²⁹

No entanto, de todo o exposto mister destacar o princípio/direito fundamental do contribuinte ao processo administrativo fiscal, tendo vista a relação direta com a matéria objeto de análise.

Destarte, o processo administrativo fiscal configura-se como um conjunto de atos interligados, que impulsionam a atividade fiscal, servindo de parâmetro à atividade fazendária, em estrito cumprimento das determinações legislativas. Para o doutrinador Ricardo Ferreira, o “Processo administrativo-tributário é o conjunto de atos necessários à solução, na instância administrativa, de questões relativas à aplicação ou interpretação da legislação tributária.”³⁰

Inferre-se do entendimento do autor que, o processo administrativo fiscal dispõe acerca da interpretação e aplicação da norma legal tributária, destinando-se a nortear a prática dos atos da administração, bem como do contribuinte.

Ademais, Sérgio André enfatiza a garantia dos Direitos dos Administrados refletidos no direito ao processo administrativo, afirmando que:

Atualmente, não bastando os atos administrativos como instrumento de garantia dos administrados, demanda o Estado democrático não só que o agir da Administração se dê por intermédio de atos administrativos conformes com os ditames legais, mas que, em diversas situações, tais atos sejam procedidos ou passíveis de controle por intermédio de um processo administrativo.

Essa função de procedimentalização do agir da Administração Pública corresponde a uma visão substancial do processo administrativo, sendo este encarado como uma forma de garantia dos direitos fundamentais dos administrados, os quais poderiam ser afetados por atos praticados de forma abusiva pelas autoridades administrativas.³¹

²⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: de dezembro de 2019.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 448.

³⁰ FERREIRA, Ricardo J. Manual do ICMS do Estado de São Paulo. São Paulo: Editora Ferreira, 2006. Disponível em: http://www.editoraferreira.com.br/publicue/media/ICMS-SP_PROCESSO_ADM_TRIB.pdf. Acesso em 07 de abril. 2020.

³¹ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Almedina Brasil. 2018. p. 45.

Denota-se, portanto, que a função da atividade estatal concernente ao processo administrativo objetiva assegurar aos cidadãos-contribuintes o direito de se manifestarem a respeito de todos os atos administrativos que produzam efeitos nas relações jurídicas, notadamente imputando exações fiscais, exigindo, ainda, que tais procedimentos estejam em conformidade com as disposições legais.

O processo administrativo fiscal tem por fundamento o artigo 5º, inciso LV, da Constituição da República, sendo este o parâmetro para as demais normas em matéria tributária, nos seguintes termos:

Art. 5º. [...]

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;³²

Por tratar-se de garantia constitucional, o processo administrativo fiscal visa resguardar o patrimônio público, especialmente os tributos, além da proteção dos contribuintes, assegurando-lhes ampla defesa diante de qualquer acusação que lhe for imputada, preservando-se o direito de produção de provas, interposição de recursos, bem como exame de culpabilidade e a devida motivação do lançamento tributário.

Com efeito, a cobrança tributária é um dos deveres mais importantes e onerosos ao contribuinte e, por esta razão, a Constituição determina em seu artigo 5º, inciso LIV, como meio de proporcionar segurança jurídica, que “ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal”. E neste desiderato, a Constituição enfatiza que a fiscalização e o consequente ato de lançamento tributário não podem ser imperativos e autoexecutáveis, de modo a não oportunizar ao sujeito passivo qualquer apreciação quanto a legalidade e as motivações que ensejaram o encargo tributário.

O controle da legalidade e o direito de defesa são pressupostos indispensáveis ao processo administrativo, visto que, por intermédio destes instrumentos o contribuinte pode insurgir-se contra cobrança de tributos ou multas indevidos ou incorretos.

Ante a análise do direito fundamental ao processo administrativo fiscal, merece destaque a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976, por tratar-se de ação tendente a resguardar o direito fundamental do contribuinte. Neste contexto, a Confederação Nacional de Indústria-CNI ajuizou a mencionada ação requerendo a

³² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de dezembro de 2019.

declaração de inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio ou arrolamento de bens como pressuposto da interposição de recursos administrativos.

Segundo o Relator da ADI em comento, Ministro Joaquim Barbosa, atentando-se a ótica do contribuinte, a obrigatoriedade de arrolar bens e de depósito prévio em recursos administrativos torna-se meio prejudicial ao livre exercício do direito de acesso à instância administrativa, senão vejamos:

[...] Do ponto de vista do contribuinte, a obrigação de arrolar bens cria a mesma dificuldade que depositar quantia para recorrer. Em ambas as situações, cria-se um empecilho desarrazoado para o ingresso na segunda instância administrativa. Ainda que o contribuinte não tenha de despender certa quantia, necessita privar-se de parcela ou do total de seu patrimônio, ainda que provisoriamente, com o fim de recorrer administrativamente. Sem contar que os institutos em tela fazem tábua rasa do fato de que o contribuinte pode não dispor de bens, direitos ou determinada quantia para recorrer.³³

Depreende-se que os instrumentos disponibilizados pela Constituição Federal para recorrer administrativamente foram obstruídos pela exigência de depósito prévio ou de arrolamento de bens e direitos, prejudicando o direito de petição e ao contraditório, ambos acobertados pela CF/88, constituindo-se assim violação ao princípio da proporcionalidade, tal como dispõe a ementa da decisão da ADI 1976, *in verbis*:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, caput e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões ulteriores da medida provisória e da lei de conversão. A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei. Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver

³³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976. Voto Relator Joaquim Barbosa. Brasília, 28 de março de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>. Acesso em: 15 de dezembro de 2019.

o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão, a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens. Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na lei 10.522/2002 -, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72. (STF-ADI:1976 DF, Relator: JOAQUIM BARBOSA, Data de julgamento: 28/03/2007, Tribunal Pleno, Data de publicação: DJe- 018, 18/05/2007. Divulgado em 17/05/2007).³⁴

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, “por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, nos termos do voto do Relator.

A partir da explanação encimada, conclui-se que existem diversos princípios que tratam da matéria tributária e devem ser observados pelo Estado quando da instituição e arrecadação de tributos. O poder público deve buscar o equilíbrio entre a necessidade de se tributar e a proteção ao contribuinte, de modo que a atuação do Estado não interfira a ponto de prejudicar a situação econômica do contribuinte.

I.II O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O IMPACTO SOCIAL

O Brasil é um dos países com maior arrecadação de tributos do mundo. O atual cenário nacional revela a necessidade de uma reforma tributária, porquanto o sistema hodierno não conseguiu acompanhar a crescente evolução social. A disparidade

³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976. Voto Relator Joaquim Barbosa. Brasília, 28 de março de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>. Acesso em: 15 de dezembro de 2019.

na arrecadação de tributos tem sido um dos aspectos mais questionados, notadamente para aqueles que não possuem maiores recursos econômicos e são os mais prejudicados, sendo excessivamente onerados.

Hugo de Brito Machado afirma que o “Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde”.³⁵

No entanto, visualizando sob outra perspectiva, é essencial ao Estado a arrecadação de tributos, a fim de manter o funcionamento da máquina estatal, suprindo sobretudo as necessidades coletivas. Os recursos financeiros são indispensáveis ao bom andamento do Estado, porém, esse poder deve ser utilizado com prudência, de modo a não onerar demasiadamente os contribuintes.

Kiyoshi Harada afirma que “o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais”³⁶. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”.³⁷

De outro modo, é imprescindível mencionar que a jurisdição tributária deve ser empregada de modo a propiciar ao contribuinte estabilidade nas relações entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação, proporcionando segurança jurídica e visando atender aos anseios sociais, por meio da preservação do interesse público.

Em dissertação de mestrado, Ricardo Victor ponderou que:

Desde a antiguidade, observa-se que a cobrança de tributos possui diversos contornos, seja do ponto de vista social, seja do ponto de vista do próprio contexto jurídico normativo, especialmente, pois o estado inicia o ingresso no patrimônio do cidadão ante a necessidade de busca de recursos que farão frente às inúmeras despesas especiais, o que possui relação direta com o fenômeno da chegada do direito tributário na ordem constitucional, inclusive, com a previsão de rol de direitos e garantias fundamentais de proteção ao cidadão³⁸

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 30.

³⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 27 ed. São Paulo: Atlas. 2012. p. 08.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.p.30.

³⁸ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. O controle difuso de constitucionalidade como elemento de harmonização e integração do sistema tributário nacional. Dissertação de mestrado, 2015. Dissertação de mestrado. Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <https://page.ucb.br/bc/producao.detalhes?idp=501737>. Acesso em 12 de janeiro 2020. p. 22.

Portanto, constata-se que a arrecadação de tributos é atividade essencial ao Estado. Entrementes, o poder de tributar deve ser utilizado em conformidade com os ditames legais e de modo razoável e proporcional, evitando cobranças demasiadamente prejudiciais aos contribuintes.

I.III OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é verificada a partir de um fato que se amolda a uma previsão legal de incidência tributária, que a faz florescer, podendo ser compreendida como um vínculo jurídico entre credor (Estado) e devedor (contribuinte), tendo por objeto a contribuição pecuniária, conforme estabelece o artigo 3º do CTN, nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.³⁹

A partir desta premissa, verificamos que a obrigação tributária floresce com a ocorrência do fato gerador e, após o nascimento do ônus tributário, é necessário delimitar o montante do tributo a ser cobrado, a individualização do devedor, a data para o pagamento, tudo isto, com o objetivo de conferir ao tributo certeza e liquidez.

Destarte, após a ocorrência do fato gerador, nos termos do Código Tributário Nacional-CTN, surge a obrigação tributária, mas para que a exigência fiscal possa ser imputada ao contribuinte, é necessária a formalização do crédito tributário.

Para tanto, o lançamento fiscal é o instrumento pelo qual a obrigação tributária é documentada e materializada, transformando a previsão legalmente abstrata em materialização da obrigação, sendo, portanto, procedimento/ato de sua formalização. E, uma vez formalizada a obrigação tributária, pelo lançamento, este encargo transforma-se em crédito tributário.

Em síntese, a obrigação tributária nasce a partir do fato gerador, se concretiza com o lançamento, e consolida no crédito tributário, o qual, após sua constituição definitiva, passa ser exequível.

³⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

A lei tributária estabelece as situações em que determinada pessoa deverá submeter-se a obrigação de pagar tributo. Essas hipóteses constituem o fato gerador, também conhecido como fato tributável, possibilitando ao Fisco a prática de atos administrativos que individualizam a obrigação, ou seja, o ato de lançamento, constituindo-se assim o crédito tributário.

A descrição do fato gerador é essencial à validade do lançamento, de conformidade com a legislação que determina a cobrança do tributo e a sua própria definição. A lei, portanto, é a razão de ser da obrigação tributária e de onde a autoridade fazendária encontra lastro para constatar a ocorrência do fato gerador, conceituado no artigo 114 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.⁴⁰

Como se observa, o Código Tributário Nacional define o conceito de fato gerador, contemplando, ainda, no artigo 114 a previsão da obrigação principal e no artigo 115 o fato gerador da obrigação acessória, que é entendido como “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”⁴¹

O fato gerador pode ser apresentado em dois planos, o concreto ou *in concreto* e o abstrato ou *in abstracto*; o primeiro refere-se aos fatos previstos em lei, estabelecendo de maneira hipotética os sujeitos da obrigação tributária, o conteúdo, local e momento do surgimento da obrigação. O segundo, por sua vez, remete aos fatos concretos que ocorreram no mundo real e se amoldam ao previsto na legislação.

Portanto, o fato gerador compõe-se de elementos materiais que correspondem ao fato originário da obrigação tributária, gerando ônus ao contribuinte, ou seja, com o surgimento do direito de o Fisco exigir determinado tributo, floresce, por conseguinte, a obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

Segundo o doutrinador Ricardo Alexandre, para se compreender a obrigação tributária, é necessário estudar o instituto das obrigações previsto no Direito Civil, como segue:

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal

⁴⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

⁴¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.⁴²

Extrai-se daí que a obrigação tributária é gênero e suas espécies são obrigação principal e acessória, definições que encontram respaldo originalmente na Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “a e b” CF/88, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;⁴³

A obrigação tributária principal é o encargo conferido ao contribuinte de pagar o tributo propriamente dito. Este dever recebe expressa previsão no artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, possui natureza jurídica de obrigação de dar, e surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como objetivo o pagamento do tributo legalmente previsto, extinguindo juntamente com a quitação crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, inscrita no artigo 113, § 2º do CTN, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação tributária de interesse da arrecadação e/ou fiscalização fazendária, sendo exemplo de seu descumprimento o contribuinte deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas contribuições previdenciárias. Nesse caso, o sujeito passivo tem o dever de realizar determinada obrigação em prol do Fisco.

Neste sentido, o doutrinador Ricardo Alexandre (2015, p. 73) classifica obrigação tributária acessória nos seguintes termos:

Ao falar em prestações positivas ou negativas, o legislador tributário quis se referir às obrigações que os civilistas classificam como de fazer ou deixar de fazer. Não se incluem as obrigações de dar dinheiro, porque estas (...) são consideradas " principais ". São, na realidade,

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 9 ed. rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2015. p.289.

⁴³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição Federal. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais.⁴⁴

Como visto, a obrigação tributária acessória deriva de uma exigência legal, que visa auxiliar a atividade do Fisco, servindo para facilitar o cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte. A propósito da matéria, Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 36) afirma que:

A obrigação tributária nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, contratual e lícito. Trata-se de dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional. Ao revés, as chamadas obrigações acessórias não passam de condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei (“emita notas fiscais”; “preste declaração de rendimento”...).⁴⁵

Portanto, verifica-se que o legislador, ao definir estes conceitos de obrigação, buscou instrumentalizar as normas abstratas, de modo a facilitar as atividades estatais tributárias, nascendo a partir daí uma relação jurídico-tributária, com os polos ativo e passivo.

O sujeito ativo na relação jurídico-tributária é o Estado, o detentor do poder-dever de tributar, e o sujeito passivo é o particular que possui o ônus de cumprir as obrigações tributárias, consoante definições contempladas nos artigos 119 e 121 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao qual o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁴⁶

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 9. Ed rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2015. p.36.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6 ed., rev., atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p.36.

⁴⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

Neste sentido, conclui-se que o legislador definiu os sujeitos na relação jurídica-tributária, com o fim de estabelecer quais os direitos e deveres que cada parte possui, facilitando o controle dos atos praticados pelos agentes públicos e contribuintes.

À luz de tudo que fora exposto, constata-se haver diversas necessidades que norteiam a vida em sociedade, e estas devem ser, em sua maioria, supridas pelo Estado, pois a ele recai a responsabilidade de gerir os recursos em prol do interesse comum. No entanto, para que o Estado possa cumprir com os encargos a ele conferidos, é mister que sejam arrecadados recursos financeiros, por meio de obrigações impostas aos indivíduos dessa sociedade.

No Direito Tributário, essas obrigações são impostas por lei e, quando inobservadas, dão margem ao lançamento fiscal, exigindo o crédito tributário correspondente, com constituição definitiva após a cientificação do sujeito passivo, responsável pelo pagamento do tributo, conquanto que este não recorra à esfera administrativa, hipótese em que sua definitividade somente ocorrerá quando da decisão final transitada em julgado.

Em conclusão, lançamento tributário, portanto, é o grau de certeza jurídica, elaborado e confirmado pela autoridade fazendária responsável, que tem a incumbência de liquidar e exigir do contribuinte o pagamento do encargo fiscal.

Em matéria tributária, o poder conferido ao Estado de arrecadar tributos mostra-se pertinente, sendo verdadeiro sustentáculo da soberania estatal, necessário ao bom andamento da máquina pública e, por conseguinte, ao interesse público.

Por sua vez, a obrigação tributária nasce da verificação de determinada situação fática, prevista em lei como necessária e suficiente, justificando a ocorrência do fato gerador e a eventual realização do lançamento. Em outras palavras, a concretização da hipótese de incidência tributária, se dá a partir de situações fáticas que se enquadram aos dispositivos legais, ensejando, assim, a incidência de encargos tributários.

Conforme ministrado no presente trabalho, em suma, o lançamento é ato administrativo designado a constituir o crédito tributário, no qual constata-se a existência da obrigação ao sujeito passivo e o quantitativo a ser recolhido por este.

Ademais, é relevante mencionar que a atividade tributária, como um todo, se expressa por meio de um conjunto de normas e princípios que a norteia, sendo tais normas essenciais ao bom desenvolvimento do sistema tributário, e de observância

obrigatória dos agentes fazendários competentes, mormente visando o alcance do interesse público e da justiça fiscal/social.

I.IV DO LANÇAMENTO FISCAL

Conforme explicitado alhures, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, surge a obrigação tributária, que consiste em um vínculo jurídico entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo). Após a verificação do fato gerador, identifica-se o sujeito passivo e determina-se o montante do tributo a ser pago, mediante a formalização do lançamento.

Alberto Xavier (2005, p. 23) conceitua lançamento como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material”,⁴⁷ que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.

O conceito de lançamento tributário está previsto no artigo 142 do CTN e, além desta definição, o mesmo Diploma legal, no artigo 3º, o vincula à atividade administrativa. Vejamos:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁴⁸

Nos termos do artigo 142 do CTN, é possível concluir que o lançamento constitui procedimento administrativo, sendo sua atividade privativa da autoridade administrativa, a quem compete a verificação do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e a quantificação do montante a ser pago pelo contribuinte.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 23.

⁴⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

No entanto, a doutrina não é pacífica quando se discute a natureza jurídica do lançamento, caracterizando-se como procedimento administrativo para alguns e como ato administrativo para outros.

Aqueles que entendem como procedimento administrativo, além de se apegarem à leitura literal dos preceitos contidos no artigo 142 do CTN, assim se manifestam, igualmente, na esteira da ideia de se caracterizar com ato de caráter dinâmico, procedimental, do exercício estatal de aplicação das leis de matéria tributária levadas a efeito nos casos concretos.

Esse entendimento de que o lançamento tributário possui natureza jurídica de procedimento administrativo, trouxe uma visão inovadora em confrontação com a clássica visão estática, que prevalece em países como a Itália à época em que Código fora elaborado.

Em contrapartida, parte da doutrina afirma que o lançamento é ato jurídico administrativo e não um procedimento, como consta no artigo 142 do CTN, porquanto como tal possui todos os elementos que o caracterizam, como por exemplo, a presença de um agente competente, um motivo específico, uma forma determinada por lei, dentre outros.

Por sua vez, o ilustre doutrinador Hely Lopes Meirelles (2010, p. 382) assim se manifesta ao conceituar o ato administrativo, *verbis*:

Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.⁴⁹

Ainda nesse viés, a autora Camila Lorga, em seu artigo jurídico define o lançamento como:

Desta feita, o lançamento é um ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e como consequência, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente

⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.p.382.

alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁵⁰

A jurisprudência dos Tribunais Superiores não discrepa deste entendimento, consoante se infere do julgado do Superior Tribunal de Justiça com sua ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão, do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.⁵¹

Outro não é o entendimento do nobre doutrinador Alberto Xavier, ao contemplar a matéria, senão vejamos:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento. Defeito tanto mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento- que em certos casos pode dele prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo- lançamento- para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição.⁵²

Constata-se, assim, não haver unanimidade na definição da natureza jurídica do lançamento, cabendo ressaltar, no entanto, que o CTN o conceitua como um “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da

⁵⁰ MELLO, Camila Lorga Ferreira. Conceito de Lançamento Tributário e sua Relação com as Categorias, Norma, Procedimento e Ato. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/conceito-de-lancamento-tributario-e-sua-relacao-com-as-categorias-norma-procedimento-e-ato/>. Acesso em 03 de julho de 2019.

⁵¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp: 48516 SP 1994/0014785-6, Relator: Ministro Ari Pargendler. Data de julgamento: 23/09/1997. T2-Segunda Turma. Data de publicação: DJ 13.10.1997 p. 51553. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19919036/recurso-especial-resp-48516-sp-1994-0014785-6/inteiro-teor-104640375>. Acesso em: 03 de julho de 2019.

⁵² XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 24.

obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”.⁵³

Em que pese a divergência doutrinária e jurisprudencial, há que se considerar que o lançamento se mostra como um ato ou conjunto de atos administrativos, que juntos originam um procedimento administrativo, os quais refletem a atividade da administração, com o fim de resguardar os direitos e deveres do Fisco de exigir o tributo.

Seixas Filho ao discorrer acerca do lançamento tributário aduz que:

Frente ao artigo 142, lançamento tributário é o "nomen juris" reservado para o ato praticado pela administração fiscal que torna líquido e certo o tributo devido por um determinado contribuinte. Para efeito de cumprimento ordinário do dever jurídico de pagamento do tributo, como foi visto anteriormente, o legislador pode optar entre conferir ao Fisco o encargo de liquidar o tributo através do procedimento do lançamento por declaração, artigo 147 do C.T.N., ou encarregar o sujeito passivo de pagar o tributo por sua própria conta e risco, nos moldes do artigo 150. Nestas condições, para o cumprimento ordinário do dever tributário principal, não é indispensável o procedimento administrativo do lançamento tributário, sendo certo que, no presente momento, a maioria absoluta dos tributos não é arrecadada através de lançamento tributário. [...] O que caracteriza substancialmente o lançamento tributário é o grau de certeza jurídica conferido por um órgão da administração fiscal competente para tal, suficiente para liquidar e exigir o pagamento do tributo. Apesar do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário não é um ato jurídico imprescindível para o pagamento de todos os tributos, nem necessário para que o Fisco possa cobrar, administrativa ou judicialmente, o tributo devido, bastando para isto, que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte. Exigindo a lei que o próprio contribuinte faça o acertamento, liquidação e pagamento do tributo, sem auxílio direto do Fisco, será uma questão de conveniência de a administração fiscal decidir sobre a oportunidade, ou não, de conferir a correção do pagamento feito. Devido ao aumento do universo dos contribuintes, não é mais possível, no Brasil, quer à União, aos Estados e aos grandes municípios, examinar expressamente a exatidão de todos os pagamentos de tributos, cujo acertamento e liquidação seja da responsabilidade do devedor.⁵⁴

⁵³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

⁵⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do Lançamento Tributário. Niterói: UFF, 1988. p. 03-07.

Destarte, a obrigação tributária surge na medida em que se inicia a atividade fiscal de apuração do fato impositivo, para que, pelo lançamento, até ao final do procedimento de averiguação do cumprimento das obrigações principal e/ou acessórias, seja confirmada a existência das características do crédito tributário, ficando com isso, constituída a exigência fiscal.

O ato administrativo, classificado como lançamento, tem por objetivo a escrituração, a ratificação de que ocorreu o fato ensejador do crédito tributário. Por esta razão, o lançamento é reconhecido por sua natureza declaratória, uma vez declarar a existência de um fato ocorrido, ou seja, a existência de um crédito a ser exigido.

Com efeito, o termo “constituir” presente no artigo 142 do CTN deve ser traduzido por um ato de “organizar” ou “formalizar” a ocorrência do crédito tributário. O mencionado artigo confere ao ato de lançamento a incumbência de constituir o crédito tributário e, além disso, o *caput* do dispositivo expõe a finalidade primordial do lançamento, qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, que são elementos que demonstram que o objetivo é simplesmente declarar um fato já existente.

Destarte, na esteira da legislação que contempla a matéria, notadamente artigo 142 do Código Tributário Nacional, constata-se que, ao mesmo tempo em que o *caput* estabelece ser o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa (Auditor Fiscal), determina, em seu parágrafo único, que aludida atividade fiscal é vinculada. Ou seja, vinculada às normas legais de regência e ao amplo direito de defesa e contraditório do contribuinte, com o fito de resguardar a regularidade do procedimento fiscal, devidamente conduzido nos limites impostos pela legislação tributária, culminando com o ato administrativo do lançamento.

É o que determinam os artigos 194 e 196 do Códex Tributário, abaixo transcritos, confirmando a necessidade de a autoridade administrativa observar a legislação tributária quanto aos temas específicos, senão vejamos:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou

não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.⁵⁵

Aludida explicação mostra-se necessária para se concluir que a atividade administrativa, ao constituir o crédito tributário mediante o lançamento, encontra limites e requisitos insculpidos na legislação específica, começando pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional e demais normais pertinentes.

E, neste contexto, ressaltam-se os pressupostos formais e materiais dos lançamentos fiscais, os quais poderão ou não ser passíveis de correção, seja no próprio processo administrativo fiscal ou mesmo a partir de novo lançamento substitutivo a outro considerado maculado/nulo.

Como vimos, o artigo 142 possui diversos detalhes que merecem notoriedade, por isso, alguns doutrinadores, como o mestre Eduardo Sabbag dedicou-se a conceituá-los de modo a torná-los mais compreensíveis, como segue:

1. Verificar a ocorrência do fato gerador: a ocorrência do fato gerador imponível, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento;
2. Determinar a matéria tributável: visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater-se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite-se a aferição do *na debeat* (o “se devido”). Exemplo: exige-se uma taxa, na espécie “taxa de serviço”, em razão da particularização do fato gerador, particularizado no “acréscimo patrimonial”. Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência;
3. Calcular o montante do tributo devido: permite-se a aferição do *quantum debeat* (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites;
4. Identificar o sujeito passivo: o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativa e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art. 97, III, CTN);
5. Propor, se caso o for, a aplicação da penalidade cabível: é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do

⁵⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 de janeiro de 2020.

descumprimento da obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN).⁵⁶

Em suma, a formalização do lançamento está condicionada à comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo, bem como a identificação do sujeito passivo, quantificação do montante devido, imputando-se às penalidades pertinentes, a partir da conduta do contribuinte, atividade esta, vinculada à lei e obrigatória por parte da autoridade fazendária.

Entretantes, nesta atividade, impõe-se ao agente fiscal à observância dos pressupostos materiais e formais do ato administrativo do lançamento, contemplados na legislação de regência, sob pena de invalidade do ato, como passaremos a detalhar.

I.V PRESSUPOSTOS DO LANÇAMENTO

Consoante explicitado acima, a realização do lançamento fiscal é prerrogativa da autoridade fazendária como resultado da execução de auditoria e fiscalização que objetiva a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, e que resulta na constituição dos correspondentes créditos apurados, possibilitando a instauração do respectivo processo administrativo ou judicial para fins de exigência do débito, na hipótese de o contribuinte não reconhece-lo e pagá-lo de pronto numa das formas inscritas na legislação.

No entanto, o lançamento tributário, na condição de ato administrativo, deve observância a alguns pressupostos legais, sem os quais não tem o condão de produzir os efeitos pretendidos pelo Fisco.

Celso de Mello define os pressupostos do ato administrativo asseverando que:

Estes últimos, de seu turno, distinguem-se em pressupostos de existência, ou seja, condicionantes de sua existência, e pressupostos de validade, ou seja, condicionantes de sua lisura jurídica. São pressupostos de existência o objeto e a pertinência do ato ao exercício da função administrativa. Os pressupostos de validade são: 1) pressuposto subjetivo (sujeito); 2) pressupostos objetivos (motivo e requisitos procedimentais); 3) pressuposto teleológico (finalidade); 4)

⁵⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 823.

pressuposto lógico (causa); e 5) pressupostos formalísticos (formalização).⁵⁷

Traduzindo estas definições para o Direito Tributário, é possível inferir que no lançamento fiscal, o pressuposto objetivo é o motivo, ou seja, a razão pela qual houve a celebração do ato; é a ocorrência do fato previsto nas hipóteses de incidência estabelecidas nos dispositivos legais.

O pressuposto subjetivo, por sua vez, se refere a autoridade competente para realizar o lançamento. O agente público destinado para exercer tal atribuição deve ter sua competência estabelecida em lei, pois não é qualquer servidor da administração que terá esta incumbência.

O pressuposto teleológico é compreendido como a finalidade do ato do lançamento; é a possibilidade de o Estado exercitar seu direito subjetivo à percepção do tributo, com a formalização da obrigação tributária.

Os pressupostos procedimentais, são atos preparatórios praticados pela administração pública e, em alguns casos, pelo próprio particular, considerados indispensáveis à lavratura do lançamento.

O pressuposto lógico é o nexos causal que deve existir entre o pressuposto objetivo e o subjetivo, que justifica a determinação da prestação pecuniária ante o acontecimento típico ensejador do tributo.

Por fim, os pressupostos formalísticos referem-se as exigências legais que cada uma das legislações estabelece acerca das diversas modalidades de tributos.

Como se observa, vários são os pressupostos legais que untam o ato administrativo do lançamento de legalidade/regularidade, possibilitando a exigência do crédito tributário a ser exigido.

Este trabalho, portanto, encontra como ponto nodal a identificação dos inúmeros vícios incorridos pela autoridade fazendária na formalização do lançamento, sobretudo com o intuito de caracterizá-los como de natureza formal ou material, bem como os reflexos de aludida conceituação, seja no eventual refazimento do ato ou mesmo no direito de defesa do contribuinte, pontos estes que detalharemos com mais profundidade no decorrer do trabalho ora proposto, contemplando, ainda, a jurisprudência administrativa que se ocupou da matéria.

⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 358-359.

I.VI MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Caminhando, ainda, na contextualização do tema, de maneira a oferecer melhor condições ao entendimento do leitor, trazemos à baila as modalidades de lançamento contempladas na legislação tributária.

Os artigos 147 a 150 do Código Tributário Nacional estabelecem três modalidades de lançamento, quais sejam: De ofício ou direito; por declaração ou misto; por homologação ou “auto lançamento”. E a própria lei, ao instituir o tributo, deverá mencionar qual das modalidades de lançamento deverá ser observada.

Carlos Cabral define as modalidades do lançamento explicitando da seguinte maneira, *in verbis*:

O lançamento, conforme se sabe, pode assumir três modalidades: a) lançamento por declaração, ou seja, o que é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art. 147 do CTN). É denominado também lançamento misto porque supõe a cooperação do contribuinte ou de terceiros, mediante as informações prestadas; b) lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e é levado a efeito pelo ato em que respectiva autoridade, após conhecimento do procedimento do contribuinte, expressa ou implicitamente, o homologa; c) lançamento de ofício, que efetuado e revisto pela autoridade administrativa, por iniciativa própria, sem a cooperação necessária do contribuinte ou de terceiro [...] de acordo com as várias hipóteses mencionadas no art. 149 do CTN.”⁵⁸

Com mais especificidade, o lançamento tributário subdivide-se da seguinte forma e características:

A) LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O lançamento de ofício compreende aquele em que a própria administração pública, se encarrega de elaborar, sem a necessária participação do sujeito passivo no procedimento preparatório do ato. O conceito dessa modalidade de lançamento é extraído do artigo 149 do CTN, que assim prescreve:

⁵⁸ CABRAL, Carlos Maurício. Comentários sobre o Lançamento Tributário. Recife: Nossa Livraria, 1993. p.221.

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

I – Quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.⁵⁹

Infere-se do artigo supracitado que, o lançamento de ofício, ou direto, como também é conhecido, trata-se daquele realizado pela autoridade competente sem a necessidade de auxílio do contribuinte, portanto, sua essência característica está atrelada ao fato de ser um ato administrativo conduzido pelo poder público, agindo por iniciativa própria.

Assim, na esteira da norma legal encimada, o professor Eduardo Sabbag disserta:

Lançamento direto ou de ofício: é aquele em que o Fisco, por meio da autoridade administrativa, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança do tributo, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte.⁶⁰

Ainda a propósito do tema, o ilustre doutrinador Hugo Machado se manifesta com muita propriedade, *in verbis*:

⁵⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 834.

Diz-se lançamento de ofício quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independente de qualquer colaboração do sujeito passivo. Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade.⁶¹

É importante observar que o rol de hipóteses de aplicação da modalidade lançamento de ofício contemplado pelo artigo 149 do CTN é taxativo, ou seja, somente será empregado nos casos previstos na lei, devendo ser de observância obrigatória aos agentes competentes para a realização do ato administrativo.

A utilização dessa modalidade de lançamento não ocorre de modo aleatório, devendo observar-se a natureza do tributo exigido. Como regra, o lançamento de ofício é empregado nos tributos que possuem fato gerador de natureza permanente, como é o caso da propriedade imobiliária, cujos dados estão inseridos no cadastro fiscal, possibilitando à autoridade fazendária consultá-los, a fim de realizar o lançamento.

Além disso, nos casos em que o sujeito passivo tenha descumprido dever legal a ele imposto de prestar alguma declaração, ou que não tenha prestado corretamente, incorrendo em erro ou omissão, ou prestem determinada informação que não seja satisfatória, deverá ser realizado o lançamento de ofício.

Analisando o artigo 149 do CTN, vislumbramos que o *caput* estabelece a revisão de ofício do lançamento, oportunizando, nos casos em que se fizerem necessários, a expedição de lançamento complementar ou de novo lançamento, se for declarada a nulidade do lançamento anterior.

O lançamento por determinação legal, previsto no inciso I do citado artigo, ocorre quando os tributos são lançados de ofício, ou seja, trata-se de uma iniciativa exclusiva da autoridade tributária, sem a necessidade da atuação do contribuinte. Como exemplo de tributos que ocorrem por meio deste lançamento é possível citar o IPVA, IPTU, taxas, dentre outros.

O autor Luciano Amaro, manifesta relevante opinião acerca do inciso I, senão vejamos:

O inciso I prevê a consecução do lançamento de ofício por determinação da lei de incidência. A escolha dessa forma de lançamento (como, de resto, a das demais) não é aleatória, devendo levar em conta a natureza do tributo. Como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação permanente (como a propriedade imobiliária, por exemplo), cujos dados constam dos

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 335.

cadastros fiscais, de modo que basta à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha à mão os dados fáticos necessários à realização do lançamento.⁶²

Por sua vez, relativamente a hipótese legal do inciso II, a omissão ocorre quanto ao declarante, que ao invés de realizar algum ato necessário ao andamento do procedimento administrativo de tributação, se mantém inerte. A omissão do sujeito passivo pode ocorrer de forma intencional, ou até mesmo de maneira involuntária, por falta de informação, dando margem, assim, a realização do lançamento de ofício.

O inciso III refere-se a precária prestação de esclarecimentos, ou seja, ocorre quando o sujeito passivo não apresenta declarações/informações suficientes ao Fisco, prejudicando o andamento do procedimento tributário. O sujeito passivo tem o dever de informar ou esclarecer o que lhe fora solicitado pela autoridade fazendária, referente ao fato gerador, base de cálculo ou algum outro ato relacionado a atividade tributária, conquanto que as solicitações não estejam abarcadas pelo prazo decadencial.

No inciso IV, abre-se campo ao lançamento de ofício quando restar comprovada a existência de atos praticados pelo sujeito passivo que demonstrem falsidade, erro ou omissão. Neste caso, não há suspeita de falsidade, erro ou omissão, mas sim a comprovação da existência destas três condutas.

A respeito do tema, Luciano Amaro destrinçou os incisos II ao IV, no seguinte sentido:

Os itens II a IV preveem hipóteses em que o sujeito passivo (ou terceiro no lugar dele) tenha descumprido o dever legal de prestar a declaração (com base na qual se deva fazer o lançamento), ou não a tenha prestado adequadamente (por falsidade, erro ou omissão), ou deixe de atender, de modo satisfatório, o pedido de esclarecimentos feito pela autoridade administrativa.

Nessas situações, se a declaração não estiver sido prestada, ou se contiver algum vício (falsidade, erro ou omissão), o lançamento será efetuado de ofício. Caso já tenha sido efetuado um primeiro lançamento, com base na declaração, ele será revisto, e, dessa revisão, pode resultar um novo lançamento, já agora de ofício. Se nada se apurar na revisão, nada, obviamente, haverá a lançar; ter-se-á efetuado a revisão de ofício, apenas, e, não o lançamento de ofício.⁶³

O inciso V, por sua vez, versa sobre o dever atribuído às autoridades fazendárias de comprovarem os casos em que ocorreu omissão ou inexatidão dos valores

⁶² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 359.

⁶³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 360-361.

arrecadados. A situação mencionada incide, portanto, quando o Fisco autoriza o pagamento antecipado, para posteriormente averiguar se os valores informados/constantos do lançamento estão de acordo com aqueles arrecadados pelo contribuinte, certificando-se, assim, a ocorrência, ou não, de omissão ou inexatidão das importâncias recolhidas.

Acerca deste princípio, Luciano Amaro pondera que:

O item V cuida do lançamento de ofício, na função de substituto do lançamento por homologação, disciplinado no artigo seguinte. O lançamento por homologação supõe o prévio recolhimento do tributo pelo sujeito passivo. Se este se omite, total ou parcialmente, quanto ao cumprimento desse dever, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício.⁶⁴

Ainda de conformidade com o artigo 149, o inciso VI determina a aplicação de ofício de penalidade pecuniária, nos casos de infrações cometidas, sendo elas omissivas ou comissivas, lavrando-se auto de infração nestes casos. Neste contexto, caso o contribuinte pratique algum ato ou se omita quando deva praticar, tal conduta acarretará a aplicação de penalidade, devendo a autoridade competente certificar-se da ocorrência de infração e adotar as medidas cabíveis.

A propósito da matéria, o ilustre professor Luciano Amaro assim preleciona:

O item VI manda lançar de ofício a penalidade pecuniária cominada para infrações comissivas ou omissivas da legislação tributária. Como se recorda o art. 142 do Código Tributário Nacional, com evidente impropriedade, elastece o conceito de lançamento para abranger as penalidades, de modo que, diante de uma infração sujeita a penalidade pecuniária, esta deve ser “lançada” de ofício, segundo quer o Código.⁶⁵

Por seu turno, a conduta praticada pelo contribuinte eivada de dolo, fraude ou simulação, reportada no inciso VII, diz respeito a atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro. Este inciso não se presta apenas a elencar situações de fato, mas qualquer vício do lançamento que demonstre haver dolo, simulação, fraude, consoante se infere dos ensinamentos do professor Luciano Amaro, como segue:

No item VII, nada há que autonomize a hipótese ali descrita. A circunstância de alguém ter agido com dolo, fraude ou simulação não é, por si só, passível de lançamento de ofício. Trata-se apenas de

⁶⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 360-361.

⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 360-361.

matizes subjetivos da conduta do indivíduo. É em relação a essa conduta que se deve perquirir a existência de tributo lançável ou de lançamento revisável. A presença de dolo, fraude ou simulação poderá influir na aplicação ou graduação da penalidade porventura cominada para a conduta censurada.⁶⁶

Adiante, o inciso VIII estabelece que a autoridade administrativa deverá agir, de ofício, quando for necessária a apreciação de fato não conhecido ou não provado ao momento do lançamento anterior. No entanto, tal ato deve ser pertinente, ou seja, deve ser um fato juridicamente idôneo, que possua relevância, reunindo condições a justificar a revisão do lançamento pretérito.

Neste sentido, Luciano Amaro expõe que:

No item VIII, contempla-se o caso de revisão, já que o preceito se reporta expressamente à existência de um lançamento anterior, na hipótese de caber à autoridade a apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Dessa revisão do lançamento anterior não resultará necessariamente um lançamento de ofício se os novos fatos a serem apreciados forem espontaneamente trazidos à autoridade pelo próprio sujeito passivo. Se este, por exemplo, retifica sua declaração para aditar novos fatos, o lançamento novo de daí decorra continua sendo um lançamento por homologação que, espontaneamente, verifica a existência de novos fatos e se dispõe a recolher eventual diferença de tributo, também inexistirá lançamento de ofício.⁶⁷

Por derradeiro, prescreve o inciso IX a possibilidade de revisão do lançamento, nos casos em que se possa comprovar a existência de fraude ou falta funcional praticada pela autoridade fiscal, ou omissão de ato considerado relevante. O professor Luciano Amaro ressalta que “o item IX cuida, ainda, de hipóteses de revisão de lançamento anterior, quando se apurem irregularidades praticadas pela própria autoridade lançadora”.⁶⁸ A corroborar esse entendimento, mister mencionar os preceitos estatuídos no parágrafo único do artigo 149 do CTN:

A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. A disposição é óbvia, já que direitos fenecidos não podem exercitar-se. Não é só a revisão de ofício que não pode ser iniciada depois de extinto o direito; o lançamento de ofício também só pode ser realizado enquanto vivo aquele direito.⁶⁹

⁶⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 360-361.

⁶⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 360-361.

⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.361.

⁶⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Código Tributário Nacional*. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

Analisando o parágrafo único retro, denota-se que este visa manter a ordem no procedimento administrativo e a obediência às normas relativas aos prazos, a fim de que a autoridade fiscal exerça suas atividades atreladas ao poder-dever de exigir um direito, conquanto sejam comprovadas as condutas atribuídas a autoridade lançadora pretérita, dentro do prazo legal.

B) LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO (OU MISTO)

A modalidade de lançamento por declaração, também conhecida como lançamento misto, encontra-se prevista no artigo 147 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa que competir a revisão daquela.⁷⁰

Desta feita, extrai-se do texto legal que a declaração configura obrigação ao sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado, pois as informações por estes prestadas dão suporte ao lançamento que será efetuado pela autoridade fiscal.

A rigor, entende-se lançamento por declaração, visto que a constituição do crédito tributário ocorre, inicialmente, por meio dos dados e informações concedidas pelo sujeito passivo.

O autor Hugo de Brito Machado, ao conceituar esta modalidade de lançamento, afirma que “é o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação”.⁷¹

⁷⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.173.

Os atos atrelados a este tipo de lançamento se dividem basicamente em três etapas: na primeira, o sujeito passivo ou terceiro, presta as informações necessárias; na segunda, a autoridade fiscal realiza o lançamento; e por último, o contribuinte efetua, ou não, o pagamento.

Na esteira do disposto no parágrafo primeiro do artigo encimado, verifica-se que o legislador estabelece a possibilidade de retificação de informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro, nos casos em que algum dado tenha sido informado por engano ou haja omissão, ocorrida de boa-fé, ou ainda diante de algum erro material. Determina, ainda, o mencionado parágrafo que a reparação de tais informações somente ocorrerá antes do lançamento de ofício.

A respeito do tema, não é demais lembrar os ensinamentos de Luciano Amaro como segue:

O preceito legal não significa que, *após a notificação* do lançamento, o declarante tenha de sofrer as consequências do seu erro na indicação dos fatos, e conformar-se em pagar tributo indevido. O problema é que, após a notificação, a “retificação” a ser requerida não será mais da *declaração*, mas sim *do lançamento*. (mediante a impugnação a que se refere o CTN, art. 145, I). Mesmo após o eventual pagamento do tributo indevido, ou maior do que o devido, o sujeito passivo não é obrigado a conformar-se com a consequência do seu erro; cabe, porém, nessas circunstâncias, pleitear a restituição do valor indevidamente recolhido (CTN, art. 165). Requer-se do sujeito passivo (ou do terceiro, que o represente) demonstrar que o tributo (apurável conforme a declaração, ou já lançado e impugnado, ou pago e objeto de pedido de restituição) é, total ou parcialmente, indevido.⁷²

O parágrafo segundo, por sua vez, prevê a retificação de ofício, ou seja, aquela praticada pela autoridade administrativa sem necessidade de provocação, que ocorrerá nos casos de erro material na declaração, conquanto sejam notórios e passíveis de retificação, cabendo a autoridade responsável efetuar as correções necessárias para ajustar o ato ao que dispõe a norma legal. Seguindo os preceitos da legislação, o autor Luciano Amaro complementa o entendimento afirmando que “essa retificação tanto deve fazer-se a favor do sujeito ativo como em proveito do sujeito passivo, em face do princípio da legalidade dos tributos e do caráter vinculado ao lançamento.”⁷³

C) LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

⁷² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.359.

⁷³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.359.

A modalidade de lançamento por homologação ou autolancamento está previsto no artigo 150 do CTN, que assim prescreve:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.⁷⁴

Nessa modalidade de lançamento constata-se que o sujeito passivo se antecipa, declarando e efetuando o pagamento dos tributos que entende devidos, antes mesmo de qualquer providência dos agentes responsáveis por lançar o tributo. Neste desiderato, o contribuinte auxilia o Fisco na atividade de lançamento, recolhendo o tributo, sem que o Fisco tenha se manifestado ainda.

Atualmente, o lançamento por homologação tem sido o mais utilizado pelo sistema jurídico tributário, pois transfere-se a atividade de apuração e cálculo de tributo ao sujeito passivo, facilitando-se assim a atividade do Fisco.

Oportuno mencionar que na maioria dos tributos existentes no sistema tributário nacional, é possível a utilização desta modalidade de lançamento. Assim, verifica-se que a tendência moderna é que se atribua ao sujeito passivo o encargo de efetivação do lançamento, cabendo à Administração Tributária homologar, ou não, a apuração realizada pelo contribuinte.

⁷⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 03 de fevereiro de 2020.

Neste sentido, compete à Fazenda Pública a homologação da apuração antecipada realizada pelo contribuinte, sendo assegurado ao Fisco o direito de lançar diferenças averiguadas, diante de erros cometidos pelo sujeito passivo, conquanto que observados os prazos decadenciais.

Os parágrafos 1º e 4º do citado artigo estabelecem regras acerca do lançamento, demonstrado ser equivocado o entendimento de que o lançamento é realizado pelo próprio contribuinte, configurando como autolancamento, pois tal conduta seria impossível, tendo em vista que o sujeito passivo não é legalmente competente para a prática do ato que compete privativamente ao agente tributário.

No ordenamento jurídico brasileiro não se admite, portanto, o chamado autolancamento, inclusive, o artigo 142 do CTN estabelece que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Por esta razão, os agentes tributários competentes possuem a incumbência de controlar as declarações prestadas pelo sujeito passivo, devendo apurar eventual crédito tributário suplementar, porquanto o ato de lançamento compete privativamente a este.

A teor do parágrafo segundo, a obrigação tributária é mantida, não sofrendo influências de circunstâncias anteriores à homologação que visem extinguir o crédito tributário, conforme explicita Luciano Amaro, senão vejamos:

Os atos a que se refere o dispositivo são, obviamente, atos de pagamento (ou equivalentes, como a compensação), que só podem mesmo ser praticados antes da homologação. O crédito Tributário Nacional pretendeu aqui contrapor a ideia de “crédito” à de “obrigação tributária” (traindo-se mais uma vez ao falar em “crédito” antes do lançamento); por isso, diz que os atos que visem à extinção do crédito não afetam a obrigação. Ora, quando o devedor recolhe tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito é sujeita a condição; portanto, nada mais natural do que a obrigação também ficar com sua extinção sujeita àquela condição; homologado o pagamento, a extinção do crédito e da obrigação torna-se pura e simples. Aliás, o próprio Código, no art. 113, § 1º, in fine, proclama que a obrigação se extingue juntamente com o crédito.⁷⁵

Por derradeiro, o parágrafo terceiro estabelece que, caso o pagamento tenha sido efetuado em momento anterior ao lançamento, e após a análise do valor devido, fique comprovado que o montante efetivamente pago não corresponde ao que de fato seria devido, a autoridade tributária realizará o lançamento de ofício da diferença da

⁷⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 367.

importância, impondo à complementação ao contribuinte. Nesse sentido, Eduardo Sabbag esclarece que:

De fato, caso o pagamento antecipado seja menos que o devido, será efetuado um lançamento de ofício da diferença, levando-se em consideração o valor já recolhido. Nesse ínterim, será aplicado o percentual de multa, incidente sobre o saldo, [...]

Ad argumentandum, houve por bem o legislador quando optou pela inserção no dispositivo dessa condição resolutiva. Caso tivesse ferido a “condição suspensiva”, os efeitos do ato, estando dependentes do implemento da condição, poderiam gerar consequências danosas ao sujeito passivo. Em outras palavras, o contribuinte já estaria em mora quando houvesse o implemento da condição.⁷⁶

É importante mencionar que, em caso de penalidade, serão aplicadas multas proporcionais ao saldo. No entanto, a multa deve ser aplicada em razão da ausência de informação ou apuração do débito, deveres do contribuinte nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

⁷⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 838.

DOS REQUISITOS/VÍCIOS NO LANÇAMENTO FISCAL

Como cerne do Direito Tributário, tem-se que a obrigação tributária é o elemento jurídico no qual estão associados diversos outros atos e institutos que integram a própria obrigação, sobretudo por não ser estática e tão somente teórica; ao contrário, manifesta-se no ordenamento de forma dinâmica, viabilizando a consecução dos objetivos determinados na legislação de regência.

Partindo-se desse pressuposto, vislumbra-se que são esses atos e institutos existentes em torno dos elementos jurídicos da obrigação tributária que funcionam como impulsionador do lançamento do crédito tributário.

Após a formalização do lançamento, impõe-se proceder a regular notificação do sujeito passivo, de maneira a conferir publicidade, validade e eficácia ao ato, sendo marco, igualmente, do início da contagem do prazo para pagamento ou interposição de impugnação, além do termo final do prazo decadencial. Portanto, a finalidade do ato do lançamento é constituir o crédito fiscal, possuindo, assim, natureza constitutiva e declaratória da obrigação tributária.

A propósito da matéria, o eminente doutrinador Paulo de Barros Carvalho, assim preceitua:

O ato jurídico administrativo do lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu dentro de certas condições de espaço e de tempo. Tal descrição fáctica terá de coincidir, à justa, com a previsão hipotética veiculada no suposto da regra-matriz de incidência, retratando o fenômeno da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. A necessidade dessa menção é imperiosa, dado que o acontecimento do fato é pressuposto do nascimento do nexa jurídico tributário.⁷⁷

Neste contexto, é possível inferir que o ato administrativo do lançamento deve ser realizado observando-se critérios essenciais a sua eficácia, devendo ser elaborado atentando aos prazos determinados em lei, além do dever de descrever, com fidelidade, os fatos ocorridos e as consequências jurídicas cabíveis.

Ocorre que, no deslinde dos procedimentos levados a efeito na formalização do lançamento, poderá ocorrer erros que, na lição de Paulo de Barros Carvalho, dividem-se em erros de fato e de direito. O primeiro possui caráter intranormativo, individual e concreto, passível de ser constatado por diversos motivos, dentre os quais,

⁷⁷ CARVALHO Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 10 ed. Saraiva: São Paulo. p. 269.

exemplificativamente, o caso de não haver dados suficientes exigidos por lei na lavratura do auto de infração.

Por sua vez, o erro de direito possui natureza internormativa, relacionado não só aos elementos da relação obrigacional, mas também às normas gerais e abstratas, vislumbrado, por exemplo, quando há o cálculo indevido de determinado tributo.

Sob o prisma do ato administrativo, ao analisar a possibilidade da declaração de invalidade do lançamento fiscal, verifica-se que tal matéria é controversa no meio doutrinário e jurisprudencial, uma vez inexistir adequada sistematização do tema, como ocorre noutros ramos do direito. A legislação que aborda a questão não o faz de modo satisfatório, ao mencionar os vícios que ensejam a decretação de nulidade, tampouco estabelece, de modo suficiente, as condutas que podem ser sanadas no deslinde processual.

Destarte, o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, podendo ser considerado nulo ou anulável; o primeiro será declarado quando houver ato ilegal e o segundo por motivo de conveniência e oportunidade da administração pública fazendária. No tocante a legalidade, veracidade e legitimidade do ato administrativo, o lançamento surge com tais presunções e permanece desse modo, produzindo seus efeitos até que sua ilegalidade seja suscitada e comprovada, momento este em que a administração pública deverá promover sua anulação.

A título de exemplo, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito Federal, estabelece a nulidade por vício de autoridade incompetente e atos de ensejam a preterição do direito de defesa do contribuinte, o que nos conduziria a dúvida ao se questionar se o mencionado rol é taxativo ou apenas exemplificativo.

A despeito disso, Ruy Barbosa⁷⁸ assevera que os casos de revisão constituem sempre ponto sensível e de maior fricção entre os direitos e obrigações do contribuinte. Acompanhando esse entendimento, relevante analisar os vícios mais importantes, que envolvem atos praticados no procedimento administrativo, passíveis de arguição pelo sujeito passivo da demanda ou mesmo de ofício pela autoridade fazendária.

Os vícios que possuem maior notoriedade em matéria de lançamento tributário estão relacionados aos erros de procedimento, nos quais exige-se que a conduta

78 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito financeiro: Curso de Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1964. p. 101.

fiscal, cujo objetivo é atingir o ato jurídico de lançamento, seja realizado em todo seu deslinde em conformidade com o estabelecido na legislação que contempla a matéria.

Como vimos, na modalidade conhecida como lançamento de ofício, prevista no artigo 149 do Código Tributário Nacional, as autoridades competentes possuem a prerrogativa de promover os atos necessários até a lavratura de eventual auto de infração, conduzindo-os da maneira que melhor lhes aprouver, sempre em consonância com o fim pretendido e em observância às normas legais. No entanto, nas demais modalidades de lançamento, a administração deve conduzir o procedimento administrativo observando a sequência natural, respeitando a prévia e regular informação a respeito da matéria de fato prestada pelo sujeito passivo ou terceiro ou atendo-se a regular antecipação do pagamento do tributo realizado pelo contribuinte.

Portanto, constitui-se direito de o contribuinte requerer a anulação do lançamento, caso não seja preservada a ordem procedimental ou haja omissões quanto a determinados atos que deveriam ter sido realizados pela autoridade fazendária competente.

Os vícios de competência estão relacionados aos atos praticados pela autoridade administrativa incumbida de proceder a constituição do crédito tributário. Ocorrendo violação da competência territorial e dos demais atos preparatórios do lançamento, tais medidas geram nulidade, o invalidando de pleno direito. Assim, vigora a regra de que se reputa sem nenhum efeito o ato nulo e os subsequentes, o que não impede a administração pública de preservar os atos preparatórios anteriores revestidos das formalidades legais, retificando aqueles que violam a competência, dando seguimento aos atos que sucedem, respeitando a eventual ocorrência da decadência.

Contudo, para que haja constatação da exatidão do procedimento fiscal, mister a participação dos interessados, conforme prevê os ditames legais, notadamente o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que, dispondo acerca do Processo Administrativo Fiscal, assevera que serão nulos os atos praticados por pessoa incompetente, tal como aquelas decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Além do vício de competência, há também aqueles relacionados à inobservância quanto à forma dos atos que constituem o lançamento, sendo possível a declaração de nulidade somente nos casos em que a lei determina. Neste sentido, para alguns juristas, se a lei estabelecer a forma a ser aplicada ao ato, mas não dispuser acerca da declaração de nulidade em caso de descumprimento, o ato poderá ser considerado

eficaz, embora realizado de outro modo, conquanto que alcance a finalidade a que se destina, aplicando-se este entendimento, por analogia, ao que dispõe o Código de Processo Civil.

Os vícios materiais, por sua vez, são os erros que atingem o lançamento na essência deste, em seu conteúdo, devido aos defeitos dos atos praticados pelo agente responsável, seja na eleição do fato gerador, do sujeito passivo, da matéria tributável, etc, ensejando-se, assim, a sua nulidade.

Por seu turno, extrai-se da análise do artigo 142 do CTN que o legislador complementar estabeleceu, no mínimo, cinco requisitos materiais essenciais à validade do lançamento fiscal, quais sejam, o fato gerador da obrigação, inserido dentro das hipóteses de incidência; a matéria tributável, com a devida quantificação do tributo, averiguando a alíquota e a base de cálculo; o sujeito passivo da obrigação exigida; e caso necessário, a imposição de penalidade.

Conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário, a ausência de um dos requisitos elencados acima, quando da lavratura do auto de infração/notificação fiscal, gera a sua nulidade. Mais a mais, ressalte-se que os procedimentos adotados pela autoridade fazendária competente para fins de promover o lançamento fiscal devem ser estritamente vinculados à legislação de regência, pois não se trata de ato meramente discricionário.

Em síntese, pode-se constatar que o lançamento tributário se destina a manifestar a pretensão do sujeito ativo, quando verificada a obrigação tributária, de exigir do contribuinte a prestação do tributo. Por se tratar de ato administrativo, o lançamento submete-se à teoria da nulidade dos atos jurídicos, havendo a possibilidade de o contribuinte requerer a sua nulidade quando contrários aos ditames legais e de a própria administração pública, de ofício, reconhecer a nulidade de determinado ato, institutos estes que serão melhor explicitados a seguir.

III.1 VÍCIOS FORMAIS NO LANÇAMENTO FISCAL

A Constituição da República, como norma maior de nosso ordenamento jurídico, estabelece diversos parâmetros para serem seguidos por todos os ramos do direito. Ao mencionar as espécies de inconstitucionalidade por ação, a Carta Magna prevê que decorrerá da constatação de vício formal e material.

Partindo das premissas estabelecidas pela Constituição, na esfera tributária os vícios podem ser constatados nos atos e procedimentos administrativos. De modo simplista o vício de formal está presente basicamente na exteriorização do ato administrativo, é defeito que se visualiza devido a omissão de requisito legal, ou supressão de determinada solenidade que se considera necessária à validade ou eficácia do ato praticado.

Em outras palavras, o vício de forma é averiguado sempre que na formação do ato administrativo for desprezada alguma formalidade essencial ou em situações em que o ato não se revestiu da forma legalmente imposta.

O vício formal é constatado a partir da violação dos pressupostos do ato, ou seja, verifica-se que o ato administrativo, que neste caso refere-se ao lançamento tributário, contém algum vício em seu processo de formação, em sua elaboração, ou ainda em razão de sua condução por autoridade fazendária incompetente. Por estes excertos doutrinários é possível afirmar que o lançamento fiscal é anulado por vício formal quando há desconformidade entre as formalidades necessárias à existência do ato, ou melhor, aquelas que compõem a ordem legal.

Nesse sentido, José dos Santos Carvalho Filho explana a real necessidade de a forma do ato adequar-se ao que dispõe a norma jurídica, *in verbis*:

Por isso, para ser considerada válida, a forma do ato deve compatibilizar-se com o que expressamente dispõe a lei ou ato equivalente com força jurídica. Desse modo, não basta simplesmente a exteriorização da vontade pelo agente administrativo; urge que o faça nos termos em que a lei a estabeleceu, pena de ficar o ato inquinado de vício de legalidade suficiente para provocar-lhe a invalidação.⁷⁹

Atrelado a este entendimento, a Lei Federal nº 4.717/65, no seu artigo 2º estabelece que:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;⁸⁰

⁷⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001. p. 86.

⁸⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 4.717/65. Brasília, 29 de junho de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm. Acesso em: 05 de março de 2019.

Neste contexto, entende-se por vício formal aquele aferido no próprio instrumento utilizado para formalizar o lançamento, que corresponde aos erros praticados na lavratura do auto de infração com aspectos exteriores, como por exemplo a inexistência da data da lavratura do auto, nome da autoridade responsável pelo ato, ausência de assinatura do autuante, dentre outros capazes de macular a forma do lançamento fiscal.

Dessa forma, para maior elucidação dos institutos que abrangem a nulidade do lançamento, a doutrina distingue lançamento anulável, que corresponde àquele que apresenta vícios nos pressupostos, ou seja, aqueles que contêm vício formal, e o lançamento nulo, que são aqueles que apresentam vícios materiais, decorrentes da inobservância das normas jurídicas tributárias.

Nesse sentido, conforme salientou o eminente doutrinador Estevão Horvath, o lançamento tributário, quando eivado de vício poderá acarretar apenas duas consequências, ou a alteração do ato ou a completa anulação deste.

Ao analisar as nulidades de lançamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais expediu o Acórdão nº 9101-002.146- 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conceituando o que se compreende acerca do vício formal, senão vejamos:

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.⁸¹

Pelo que se observa do aludido precedente, a forma do ato de lançamento está atrelada aos elementos normativos extrínsecos, responsáveis por sua exteriorização à sociedade.

Em matéria tributária, é essencial compreender e diferenciar situações em que o vício é formal ou material, isto porque, o Código Tributário Nacional-CTN, nos casos de declarar a existência de vício formal, restabelece o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, conforme estabelece o artigo 173, inciso II, do CTN:

81 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.146. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3AWCC214303>. Acesso em: 05 de março de 2019.

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 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.⁸²

Constata-se do texto normativo encimado que a concessão do prazo decadencial à Fazenda Pública denota a existência de processo administrativo, em que se torne “definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Portanto, como mencionado, a constatação da nulidade formal, prevista no artigo 173, inciso II, do CTN, será verificada quando houver negligência, pela autoridade fiscal, dos requisitos legais, que caso não observados, comprometem a forma do ato de lançamento.

Neste ponto, aliás, impende fazer um parêntese para tratar do prazo decadencial inscrito no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, sobretudo por dispor sobre um dos mais importantes efeitos da decretação da nulidade por vício formal no lançamento tributário.

Ao analisar de maneira mais apurada o artigo 173, inciso II, do Códex Tributário, é possível constatar determinada peculiaridade, frente a outros dispositivos normativos, quanto ao instituto da decadência.

Com efeito, a decadência mostra-se como uma espécie de poder moderador das relações jurídicas, haja vista estabelecer o lapso temporal em que determinados atos poderão ser exercidos. Nesse viés, o ilustre professor Humberto Teodoro afirma:

[...] no caso da decadência tudo se explica com um único argumento: é a necessidade de certeza jurídica que determina a subordinação de certos direitos facultativos ao exercício obrigatório dentro de determinado prazo, para que a seu término se tenha como firme e inalteravelmente definida a situação jurídica das partes. É de interesse público que as situações jurídicas submetidas a esse tipo de prazo quem definidas de uma vez para sempre, com o seu transcurso.⁸³

⁸² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 de janeiro de 2019.

⁸³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Comentários ao Código Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 351.

Em análise mais profunda, a doutrina de Silvio Rodrigues enfatiza o aspecto subjetivo atrelado aos indivíduos sobre o necessário valor a ser conferido às regras que regulam a perda do direito com base no decurso de tempo, senão vejamos:

Mister que as relações jurídicas se consolidem no tempo. Há um interesse social em que situações de fato que o tempo consagrou adquiram juridicidade, para que sobre a comunidade não paire, indefinidamente, a ameaça de 22 desequilíbrio representada pela demanda. Que esta seja proposta enquanto os contendores contam com elementos de defesa, pois o é do interesse da ordem e da paz social liquidar o passado e evitar litígios sobre atos cujos títulos se perderam e cuja lembrança se foi.⁸⁴

Nesse cenário, entende-se que a previsão insculpida no artigo 173, inciso II, do CTN, apresenta-se de maneira ambígua, posto que o comando legal revela a possibilidade de renovação do prazo decadencial.

Ocorre que, pôr termo a determinadas relações jurídicas devido ao transcurso temporal é inerente da própria natureza do instituto da decadência e a existência de disposição legal que permite alargar o interregno temporal, mostra-se surpreendente ao ordenamento.

Sob esta perspectiva, diversos doutrinadores expressam ideias variadas acerca do dispositivo inserido no artigo 173, inciso II, do CTN, muitos considerando incomum ou até mesmo incompatível com a ideia central do instituto. Nesse sentido, Paulo Barros Carvalho pondere que:

Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que já houvera decorrido até aquele momento.”⁸⁵

Nos dizeres de Luciano Amaro, a disposição legal sob análise se apresenta como um verdadeiro um despautério:

⁸⁴ RODRIGUES, Silvio. Instituições de Direito Civil. 21 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 679.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 465.

O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admitia-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.⁸⁶

Por outro lado, importante frisar que, com a declaração de nulidade do lançamento tributário, o que ocorre no mundo jurídico é que se considera como se o ato nunca tivesse existido, e, conseqüentemente, ignora-se o prazo já transcorrido para a realização do lançamento, iniciando-se a contagem do novo prazo de 05 (cinco) anos, caso de interrupção do instituto, onde zera a contagem e começa um novo prazo.

No entendimento da professora Mary Elbe Queiroz, o caso em comento estabelecido pelo inciso II, do artigo 173, do CTN é manifesta hipótese autônoma de decadência e, neste sentido, explicita que o motivo para embasar a disposição legal seria que a forma não poderia sobressair à verdade material dos fatos. O Fisco não poderia ter o crédito tributário perecido devido a erro de forma, que segundo o entendimento dessa autora, seria um elemento preterido a segundo plano. Vejamos:

No caso de ser declarada a nulidade, por vício formal, do lançamento inicialmente efetuado, o artigo 173, II, estabelece um novo prazo decadencial de cinco anos, contado a partir da data do julgamento que decidir pela nulidade, para que o Fisco possa efetuar novo lançamento. Justifica-se tal possibilidade em decorrência da necessidade de se proteger o crédito tributário que não pode ser fulminado por mera falta de atendimento de requisitos formais e ineficiência da autoridade administrativa no ato de lançar, bem assim em respeito à própria isonomia tributária. Entendimento em contrário resultaria em criar distinção e um benefício para o contribuinte que, mesmo tendo contra si um lançamento precedente, por haver ocorrido o fato gerador tributário e estar provada a prática de infração, será favorecido com a exoneração do crédito tributário. O restabelecimento de prazo para o Fisco proceder a outro lançamento, na hipótese de nulidade por vício formal, apesar de constituir uma causa legal de interrupção do prazo decadencial e aparentemente protelar indefinidamente a relação jurídico-tributária, deve ser visualizada como uma opção do legislador que escolheu dar um prazo maior com vista a garantir o crédito

86 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 395.

tributário para que ele não se perca por ineficiência dos agentes da Administração.⁸⁷

De outro modo, o que se infere dos argumentos trazidos pela autora é que a possibilidade de renovar o prazo decadencial tem como amparo a preservação do interesse público, em detrimento de um erro formal constatado no ato administrativo de lançamento. Do contrário, ou seja, havendo a extinção do crédito tributário em razão da decadência, o contribuinte seria beneficiado com tal decisão em detrimento do Fisco, que seria a parte prejudicada da relação jurídica sob análise.

Por último, destaca-se outro posicionamento doutrinário, defendido por Hugo Brito Machado, favorável à ideia de uma hipótese distinta de decadência, admitindo o refazimento do ato somente quanto ao ponto objetivo da nulidade determinada pela decisão.

Extraí-se daí, mais uma vez, a importância de se determinar precisamente a razão da nulidade e, bem assim, qual a natureza do vício, se formal ou material, uma vez que, na hipótese de refazimento do ato pretérito considerado nulo, tal definição será essencial aos limites do novo ato, sobretudo para efeito do prazo decadencial.

Aliás, há quem diga que neste novo lançamento poder-se-ia contemplar novas matérias, além daquele objeto de refazimento, o que nos conduziria a conclusão necessária de que, dentro de um mesmo ato fiscal, teria que se adotar duas hipóteses legais do prazo decadencial.

Destarte, a possibilidade de refazimento do ato de lançamento somente quanto ao elemento formalmente eivado de vício oferece amparo a defesa de alguns doutrinadores quanto ao comando do inciso II, do artigo 173, do CTN, os quais defendem não se tratar de uma hipótese de interrupção do prazo decadencial, mas uma regra autônoma.

De outra feita, o nobre autor Hugo Brito Machado sustenta que a Fazenda Pública poderia reconstituir o lançamento utilizando elementos contemporâneos ao fato gerador, não se limitando apenas a nulidade formal, como segue:

Essa norma do art. 173, II, do CTN tem sido apontada por alguns doutrinadores como uma ‘exceção’ à regra segundo a qual os prazos de decadência não se suspendem nem interrompem. Com efeito, constituindo o crédito tributário através do lançamento, a sua ulterior anulação por vício formal ensejaria o reinício do prazo de decadência,

⁸⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. Revisão do Lançamento Tributário: O Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2002. p. 131-132.

em autêntico exemplo de interrupção desse prazo. Não se trata, contudo, de verdadeira interrupção, mas de abertura de um novo prazo de caducidade, pertinente apenas ao lançamento que vier a corrigir o vício formal causador da nulidade. A distinção pode parecer cerebrina, mas não o é. Caso se tratasse de interrupção do prazo de decadência, a Fazenda Pública teria uma ‘reabertura’ desse prazo, podendo lançar novamente inclusive quantias não abrangidas no primeiro lançamento, o que na verdade não acontece. Com efeito, um lançamento anulado por vício formal só pode ser refeito, no prazo de cinco anos contados da decisão que o anulou, para exigir os mesmos valores já lançados, com a mera correção do defeito formal. Não é possível ‘aproveitar’ o novo prazo, surgido com a declaração de nulidade formal, para exigir outras quantias não lançadas inicialmente, pois em relação a estas se operou inevitavelmente a decadência.⁸⁸

Portanto, compreende-se que a maioria da doutrina pátria entende que o estabelecido pelo inciso II, do artigo 173, do Códex Tributário, seria válido e legítimo, compondo uma hipótese independente de utilização da decadência.

Ademais, o mencionado dispositivo legal insere o termo “decisão” como referência temporal para o início da contagem do prazo decadencial, caso haja hipótese de anulação do lançamento fiscal, devido a constatação de vício formal.

Além disso, o ordenamento jurídico pátrio privilegia o entendimento da não perpetuação do direito, o que se alcança por meio da aplicação de diversos princípios e normas utilizadas para preservar a estabilidade das relações, da segurança jurídica e, por conseguinte, da paz social.

Restabelecimento a discussão quanto aos pressupostos formais do lançamento fiscal, dentre as normas que se relacionam com os requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, aqueles elementos essenciais sem os quais o ato não estará apto a produzir efeitos, temos a título de exemplo as disposições inseridas nos artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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;
- V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa. In: Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), n. 163, abril 2009. p. 233-234.

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà 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.⁸⁹

Como se observa, os dispositivos legais supratranscritos estabelecem que o ato administrativo para ser considerado válido deverá observar os elementos formais contemplados pela norma, sob pena de decretação de sua nulidade, por vício formal. Ressalte-se que o lançamento fiscal, no momento da sua exteriorização, deve conter os pressupostos definidos em lei, dentre os quais aqueles acima positivados pelo Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, atrelado aos princípios constitucionais que orientam a Administração Pública, é assegurado ao contribuinte que as decisões provenientes de processos administrativos fiscais procedam a devida análise da regularidade do lançamento, sob o argumento de se tratar de ato administrativo vinculado e obrigatório, conforme prevê o artigo 142, parágrafo único, do CTN, o qual prescreve, repita-se, que “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Diante disso, o renomado professor José Souto Maior Borges ressalta que os elementos substanciais elencados no artigo 142 do CTN, o qual será estudado com maior profundidade adiante, cujo rol é considerado pela maior parte da doutrina como meramente exemplificativo, pode ser considerado essencial ou não para efeito da validade do ato do lançamento:

Na definição de lançamento contemplada pelo art. 142 do CTN há componentes essenciais, porque indispensáveis, à integração jurídica dessa categoria tributária, e componente não essencial, no sentido de que pode ou não entrar em linha de conta na aplicação da norma tributária pelo lançamento.

Os componentes essenciais dessa definição correspondem à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, à determinação da matéria

⁸⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto 70.235/72. Brasília, 6 de março de 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 de março de 2019.

tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo.⁹⁰

Partindo dessas premissas, constata-se que a legislação criou elementos essenciais ao ato de lançamento, de observância obrigatória, com o fito de estabelecer previamente os instrumentos necessários ao bom andamento do procedimento administrativo e à garantia dos direitos do contribuinte.

Registre-se, novamente, que a compreensão e distinção entre vício formal e material tem relevância no Direito Tributário, haja vista que o Código Tributário Nacional restabelece o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, que tenha sido cancelado devido a declaração de vício formal em sua constituição, como explicitado alhures.

Os prazos decadenciais prestam-se a proporcionar segurança e estabilidade nas relações jurídicas tributárias e, por esta razão, considera-se razoável conceder prazo prolongado ao Fisco, em virtude de erro por ele cometido, abrangendo vício de menor gravidade. Com efeito, o CTN não estabelece que o prazo a ser prolongado por razão da decadência será aplicado a todo tipo de crédito tributário, mas tão somente àqueles que tenham sido anulados em virtude de vício formal em sua constituição.

Desse modo, depreende-se que os atos administrativos, quando eivados de vícios formais, deverão ser corrigidos/alterados, respeitando o prazo de (05) cinco anos prescrito no artigo 173, inciso II, do CTN. Em outras palavras, o erro de natureza formal possibilita a constituição de novo lançamento fiscal, com base nos mesmos fatos e com novo prazo, que se iniciará após a desconstituição do lançamento anterior, com decisão administrativa transitada em julgado. Daí porque imperioso se definir em aludida decisão qual a natureza de vício fora constatado.

II.II VÍCIOS MATERIAIS NO LANÇAMENTO FISCAL

O lançamento fiscal, por introduzir no ordenamento jurídico tributário uma obrigação individual e concreta, pode desencadear no decorrer do procedimento administrativo a realização de ato de modo irregular/ilegal por parte da autoridade fiscal, devido a não observância dos preceitos legais, o que acabará por ensejar a sua invalidação, como já vimos acima.

⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.162.

A doutrina pátria conceitua como lançamento defeituoso aquele realizado em desconformidade com as normas que regulam a matéria, ou seja, atos praticados que não obedecem, ainda que parcialmente, os pressupostos legais. Por esta razão, na condição de ato administrativo, o lançamento poderá ser considerado nulo ou anulável.

A nulidade ou anulabilidade são consequências jurídicas advindas dos vícios. A primeira, refere-se àqueles atinentes ao conteúdo do ato, ou seja, vício material; a segunda está adstrita ao modo como o lançamento é produzido, sendo este considerado vício formal. Para identificar e diferenciar os vícios, necessário se faz a análise dos elementos extrínsecos e intrínsecos existentes no ato administrativo.

Como ocorre nos vícios formais, a constatação de vício material também trará ao mundo jurídico consequências, que afetarão o Estado, na qualidade de sujeito ativo responsável pelo lançamento fiscal, bem como o contribuinte-sujeito passivo, sobre quem recai a obrigação lançada.

Os vícios de natureza material são aqueles em que os defeitos alcançam o lançamento em sua essência, em razão de defeitos na manifestação de vontade da autoridade fiscal, ocasionando-se, assim, ato eivado de nulidade. Portanto, a característica fundamental do vício material baseia-se no fato de resultar de defeito na manifestação de vontade do poder público, a qual é essencial à validade do ato

Analisar o vício material implica, necessariamente, na verificação das máculas do ato do lançamento, as quais se desdobram nos elementos conteúdo e motivação. Ambos se referem aos aspectos essenciais e estruturais do lançamento fiscal. Neste sentido, a constatação de vícios materiais resultará sempre (ou deverá resultar) na nulidade da autuação/notificação, não podendo ser convalidado, outra consequência da decretação de aludida nulidade.

A motivação, um dos elementos essenciais ao ato administrativo em voga e que seu defeito/imprecisão fundamenta a declaração de nulidade do lançamento, está relacionada com a demonstração dos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a prática do ato pela administração. Nos dizeres de Fabiana Tomé: “Na hipótese de ser expedido ato de lançamento ou de aplicação de penalidade sem que os fatos jurídicos relatados encontrem suporte na linguagem das provas, referido ato está maculado na *motivação*, um dos elementos intrínsecos ao ato administrativo”.⁹¹

⁹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 331.

O conteúdo do ato administrativo, por sua vez, refere-se ao conseqüente da norma individual e concreta, estando atrelado ao surgimento da obrigação tributária, distinguindo os sujeitos da relação jurídica fiscal, além dos direitos e deveres inerentes às partes envolvidas naquela obrigação. A jurisprudência administrativa que se ocupou do tema é por demais enfática neste sentido, consoante se infere do julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF cujo excerto encontra-se abaixo transcrito:

O “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no conseqüente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).⁹²

A vista disso, pode-se afirmar que os vícios materiais atingem os elementos que constituem o fato jurídico ou a relação jurídica da norma individual e concreta inserida pelo ato de lançamento.

O ilustre professor Ricardo Martins destaca que uma desconformidade nos pressupostos do lançamento pode prejudica-lo sob dois enfoques distintos, acarretando a nulidade por vício material ou mesmo formal, a depender da perspectiva que se avalia o caso concreto, senão vejamos:

O vício referente ao requisito procedimental é sempre um vício formal. Não se deve, todavia, confundir: a deficiência de um ato jurídico consiste num vício material do próprio ato e num vício formal dos atos que o têm como requisito procedimental. O mesmo vício é, assim, formal e material, dependendo da perspectiva.⁹³

Ademais, relevante ainda mencionar que a diferenciação entre o vício de natureza formal ou material recai basicamente no fato de o vício se encontrar inserido no

⁹² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão nº 2402-003.549. Processo nº 14367.000020/2009-82. Relator: Julio Cesar Vieira Gomes. Julgamento: 14 maio de 2013. Órgão Julgador. 2º Turma Ordinária da 4º Câmara. Unidade: 2º Seção. Publicação: 03 jul. 2013. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4941491](https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?i dAcordao=4941491). Acesso em: 10 de março de 2019.

⁹³ MARTINS, Ricardo Marcondes. Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos. São Paulo: Malheiros, 2008. p.152.

instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. Para melhor elucidação da matéria, cita-se as palavras do renomado doutrinador Eurico Marcos Diniz:

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).

(...)

Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar ato-fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência 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.⁹⁴

Dentre os vícios de manifestação de vontade referentes ao ato de lançamento fiscal, figura-se o dolo, o erro e a coação. Tais defeitos, somente podem ser arguidos pela administração pública, visto que o lançamento é a exteriorização da vontade da administração em estabelecer o crédito tributário. Sendo assim, compete a este alegar a existência do vício que maculou o ato.

Ressalta-se, ainda, que nos casos de lançamento realizado com base em informações prestadas pelo contribuinte ou terceiro, este assume, em razão desta cooperação, uma responsabilidade maior na correção do vício material. Esta atribuição ocorre não só no lançamento por declaração, no qual a informação a ser prestada configura a essência do ato, mas também para outros efeitos tributários, além da possibilidade de o sujeito passivo receber sanções nos casos de alegações falsas.

A fim de normatizar os elementos que integram os vícios materiais, o legislador ordinário estabeleceu conceitos e meios para a averiguação do mencionado vício, bem como as consequências jurídicas atreladas ao descumprimento da norma e o consequente surgimento do erro material.

Com efeito, como explicitado alhures, o vício material possui fundamento nos pressupostos substanciais da existência do ato, mais especificamente está atrelado ao conteúdo/substância do lançamento tributário, de conformidade com os pressupostos legais materiais inscritos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106.

No tocante aos elementos essenciais previstos no artigo 142 do CTN, em que o rol nele previsto é defendido por parte da doutrina como meramente exemplificativo, leciona o professor José Souto Maior Borges:

Na definição de lançamento contemplada pelo art. 142 do CTN há componentes essenciais, porque indispensáveis, à integração jurídica dessa categoria tributária, e componente não essencial, no sentido de que pode ou não entrar em linha de conta na aplicação da norma tributária pelo lançamento.

Os componentes essenciais dessa definição correspondem à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo.⁹⁵

Em outras palavras, basicamente, estaremos diante do vício material quando o auto de infração não observar os requisitos elencados no artigo 142 do Código Tributário Nacional, havendo, portanto, equívoco na realização do lançamento fiscal quanto à constatação das condições legais para exigência do crédito tributário.

Afora o disposto no Código Tributário Nacional, há também a Lei nº 4.717/65, que regula a ação popular, a qual em seu artigo 2º, parágrafo único, letras C e D, estabelece precisamente o que constitui a nulidade material, no que diz respeito ao objeto e motivo:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo; d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;⁹⁶

Outrossim, segundo entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, contemplado no Parecer nº 278/2014, a constatação do vício formal ou material está atrelada ao tipo de erro cometido pela autoridade fiscal no processo de formação do ato. Nesse sentido, se o erro obtiver valoração jurídica, será considerado erro de direito, o qual estará inserido no conceito de nulidade material, senão vejamos:

Não obstante, pensamos que se o erro se der na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, teremos um típico “erro de direito”, já que o vício deriva da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. [...] Por outro lado, se o

⁹⁵ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 162.

⁹⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 4.717/65. Brasília, 29 de junho de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm. Acesso em: 15 de março de 2019.

equivoco residir na “identificação formal”, o erro será dito “de fato”, eis que defluirá da incorreção de dados dos fáticos, cuja existência era desconhecida pela autoridade administrativa ou de impossível comprovação à época da constituição do crédito tributário, ou, ainda, inconsistências relacionadas à qualificação do autuado. É o caso do equivoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária à época da ocorrência do fato gerador, ou do erro no número do CPF do autuado.⁹⁷

Partindo dessas premissas, todo vício ligado à norma, sendo esta a regra introdutora, será considerado de natureza material, ou seja, tal definição resulta da desconformidade entre a matéria a que originou a obrigação e aquela que efetivamente disciplinou, em verdade, uma imprecisão na subsunção do fato à norma.

Mais a mais, a fazer prevalecer o entendimento apresentado acerca dos vícios materiais e suas consequências no mundo jurídico, O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, em diversos casos concretos declarou a nulidade de atos de lançamento devido a desconformidade destes com as normas tributárias. Destarte, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRFB, Órgão Colegiado de uniformização das decisões daquele Tribunal administrativo, firmou, por meio do Acórdão nº 9101-00.955, o seguinte entendimento:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.⁹⁸

⁹⁷ SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Brasília, 28 de novembro de 2019. Parecer PGFN/CAT nº 278/2014. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/279-acordaos/ac-2019/novembro-2019/8770-acordao-n-602-2019>. Acesso em: 15 de março de 2019.

⁹⁸ CONSELHO SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 910100.955. Processo nº 19647.001625/200372. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?i dAcordao=6739631>. Acesso em 23 de março de 2019.

Nesse viés, denota-se que os vícios inerentes à constatação da ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal, a definição da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, são considerados vícios de natureza material, ou seja, de conteúdo substancial e, assim, essenciais ao próprio ato de lançamento.

Dessa forma, será possível a constatação de vício material, por exemplo, quando o lançamento não conceder ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer com clareza a obrigação que lhe é imputada, seja por motivo de insuficiência na descrição dos fatos, ou pela contradição entre seus elementos. Igualmente, é considerado nulo por ausência de materialização da hipótese de incidência ou do ilícito cometido.

A declaração de nulidade defronte a ausência da correta descrição do fato gerador do tributo exigido, não procedendo a devida subsunção do fato à norma na profundidade que a norma exige, nada mais é do que a autoridade fiscal não ter se desincumbido da obrigação de relatar a ocorrência do fato gerador, ocasionando ao contribuinte prejuízo intrínseco à sua própria defesa, desaguando na nulidade do ato por vício material.

O CARF em seu julgado nº 2302-003.295 elucida acerca da matéria em comento afirmando que o lançamento fiscal deve discriminar os fatos geradores de maneira clara e precisa, sob pena de nulidade material. Ademais, firma entendimento no sentido de que a declaração de nulidade do lançamento por vício material não permite a utilização do lançamento substitutivo, como ocorre no vício formal amparado pelo artigo 173, inciso II, do CTN.

Ao analisar a decadência, importante mencionar que havendo a declaração de nulidade do lançamento tributário, com fulcro na ocorrência de vício material, não haverá a aplicação da hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial previsto no inciso II, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, de maneira que o novo lançamento, caso realizado após o transcurso de mais de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, será fulminado pela decadência. É o que se extrai do da jurisprudência firme e mansa da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, *in verbis*:

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUPÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ACOLHIMENTO DE OFÍCIO.

Em havendo a decretação da nulidade de lançamento sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata

o inciso II, do art. 173, do CTN, de modo que se encontra colhido pela decadência o lançamento feito há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, cabendo seu acolhimento de ofício por se tratar de matéria de Ordem Pública. Recurso Especial conhecido e negado.⁹⁹

Depreende-se do que dispõe a ementa acima mencionada que, se o lançamento fiscal promovido anteriormente foi declarado nulo pela existência de vício material, ao novo lançamento realizado não se aplicará o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, sendo vedada a concessão de novo prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir novo crédito tributário e, em consequência, mantido o prazo originalmente estabelecido no termo inicial, onde a contagem se dá a partir da data da ocorrência do fato gerador do tributo.

A propósito do tema, Eurico de Santi explica que a decadência é “mecanismo do sistema jurídico para absorção de incertezas, limites impostos pelo próprio ordenamento à sua positivação, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou no exercício da ação, prescrição”.¹⁰⁰

Ademais disso, como expõe Ricardo Martins, há situações em que uma mesma desconformidade poderá incorrer em dois vícios de naturezas distintas, material e formal. Vejamos:

O vício referente ao requisito procedimental é sempre um vício formal. Não se deve, todavia, confundir: a deficiência de um ato jurídico consiste num vício material do próprio ato e num vício formal dos atos que o têm como requisito procedimental. O mesmo vício é, assim, formal e material, dependendo da perspectiva.”¹⁰¹

A fim de ilustrar melhor seu entendimento o autor lança mão do seguinte exemplo, *in verbis*:

Um exemplo facilitará o entendimento: o art. 44 da Lei do Processo Administrativo Federal (n. 9.784/1999) reza que, encerrada a instrução, deve a Administração intimar o interessado para que este, caso queira, manifeste-se no prazo de 10 dias, se outro prazo não for legalmente fixado; [...] Suponha-se que a Administração Federal, sem lei que a autorize, intime o indiciado num processo disciplinar [...] para que apresente suas alegações no prazo de cinco dias e, ao final do processo,

⁹⁹ CONSELHO SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 9202-002.898. Processo 10580.004488/2007-07. 2ª Turma. Sessão de 12 de setembro de 2013. Disponível em: [https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7567693](https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?i dAcordao=7567693). Acesso em: 15 de abril de 2019.

¹⁰⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 211.p. 31.

¹⁰¹ MARTINS, Ricardo Marcondes. Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos. São Paulo: Malheiros, 2008. p.152.

seja proferida decisão punindo o referido servidor. O vício é material em relação ao ato administrativo de intimação [...] e formal em relação ao ato de punição.¹⁰²

No exemplo supramencionado, visualiza-se como requisito procedimental o ato administrativo que confere ao servidor o direito de interpor sua defesa. Na situação apresentada o erro quanto ao prazo é considerado de natureza material, pois trata-se de tempo disponível ao contribuinte para se defender e, por isso, a diminuição de 10 para 05 dias atinge o conteúdo do ato, em verdadeira preterição do direito de defesa do contribuinte, não se justificando a punição imputada.

A partir da legislação de regência, doutrina e jurisprudência, constata-se que existem três situações em que se caracteriza o vício material no lançamento, sendo, portanto, aquelas em que a norma introduzida apresenta:

Base de cálculo ou alíquota distinta daquela indicada na regra-matriz; (ii) os sujeitos da obrigação tributária não são os mesmos daqueles prescritos no consequente normativo da norma geral e abstrata; e (iii) um desajuste entre o fato jurídico e o acontecimento descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.¹⁰³

Portanto, o vício material possui natureza substancial e, diante desse cenário, não está adstrito à forma do ato. A constatação da ocorrência do fato gerador do tributo, a indicação da matéria tributável, o cálculo do montante devido e a identificação do sujeito passivo da obrigação são os elementos essenciais do lançamento, conforme dispõe o artigo 142 do CTN, haja vista que a definição precisa destes elementos são condições necessárias à existência da obrigação tributária. Qualquer incorreção na conduta do fiscal que confronte o lançamento com os pressupostos inseridos naquele dispositivo legal ensejará de pronto a nulidade por vício formal.

II.III REVISÃO DE OFÍCIO

Conforme exposto acima, o lançamento fiscal é ato praticado por autoridade administrativa, com o fito de apurar crédito tributário, o qual será considerado líquido, certo e exigível, quando constituído definitivamente. Neste desiderato, antes de mais

¹⁰² MARTINS, Ricardo Marcondes. Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 153-154.

¹⁰³ INVESTIDURA. PORTAL JURÍDICO. Vícios Materiais e Formais e o Direito de a Fazenda Pública efetuar novo lançamento tributário. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/337057-vicios-materiais-e-formais-e-o-direito-de-a-fazenda-publica-efetuar-novo-lancamento-tributario>. Acesso em: 22 de abril de 2020.

nada, imperioso, na maioria dos casos, cumprir o rito da ação fiscal que culmina com a cientificação do sujeito passivo dos motivos da pretensão fiscal, de maneira a conferir a devida validade ao ato.

Após a regular notificação/cientificação do sujeito passivo, concede-se a este prazo para pagamento do tributo lançado ou impugnar o lançamento, o que nesta segunda hipótese, ocorrendo, dará início ao processo administrativo fiscal, que visa a revisão do lançamento tributário. Uma vez transcorrido o processo administrativo fiscal, por todas as instâncias julgadoras e, transitado em julgado a decisão derradeira, se mantida a exigência fiscal, esta restará constituída definitivamente.

Como regra, o processo administrativo fiscal percorre todas as etapas mencionadas, porém, há importante exceção que merece destaque, que é a revisão de ofício do lançamento, relatado em linhas progressas e que passamos a melhor explicitar nesta oportunidade.

Destarte, o artigo 145 do Código Tributário Nacional-CTN estabelece que o lançamento tributário, após ser regularmente notificado ao sujeito passivo, só poderá ser modificado nas seguintes hipóteses:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.¹⁰⁴

Por sua vez, o artigo 149, do Códex Tributário determina que o lançamento é realizado e revisto de ofício pela autoridade competente nos casos abaixo descritos:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - Quando a lei assim o determine;
II - Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV - Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

¹⁰⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2020.

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

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

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

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

IX - Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.¹⁰⁵

Denota-se que a lei utiliza o termo “alteração” do lançamento para designar as situações em que será possível a reapreciação de determinado ato, nas hipóteses de iniciativa do contribuinte, bem como da administração pública, ao passo que, ao utilizar o termo “revisão” do lançamento, refere-se aos casos em que a alteração de determinado ato é realizada de ofício pela autoridade administrativa.

Ao contemplar os conceitos de alteração e revisão dos atos jurídicos tributários, o ilustre doutrinador Alberto Xavier esclarece ser mais aconselhável utilizar o termo revisão, por ser mais abrangente e melhor se amoldar aos elementos normativos, senão vejamos:

Afigura-se-nos, todavia, preferível adotar um conceito amplo de revisão, mais rigoroso que o de alteração, pois o ato secundário pode traduzir-se tanto na alternativa de “alteração”, caso se repute incorreto o ato primário, quanto na de “confirmação”, no caso oposto. O conceito de “revisão” abrangência, assim, tanto a *revisão oficiosa*, de iniciativa da autoridade administrativa competente, quanto a *revisão por impugnação*, de iniciativa dos sujeitos passivos, quanto ainda a *revisão por recurso de ofício*, por força de lei.¹⁰⁶

Portanto, segundo a doutrina, é importante diferenciar os termos “revisão” de “alteração”, pois interferem na compreensão e aplicação dos ditames legais aos fatos concretos.

Analisando, ainda, o artigo 149, *caput*, do Código Tributário Nacional, constata-se a menção expressa de duas situações jurídicas distintas; uma se refere às hipóteses em que o lançamento pode ser realizado de ofício e, outra, a descrição dos casos

¹⁰⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2020.

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 252.

em que aquele ato, quando já praticado, poderá ser revisto pela administração, em razão da possibilidade de reformular o ato utilizando-se o poder administrativo privativo de lançar. Esta duplicidade de situações baseia-se nas expressões contidas no texto legal, dispondo que “o lançamento é *efetuado e revisto* de ofício nos seguintes casos”.

Nos casos em que o lançamento é realizado de ofício, constata-se que não foram praticados atos anteriores, de sorte que ele representa o primeiro ato na relação jurídica tributária pela autoridade lançadora. Por outro lado, em situações onde o lançamento é revisto de ofício, já houve a prática de determinado ato, que será eventualmente apreciado em momento posterior (ato secundário), por iniciativa da administração.

A propósito da matéria, Alberto Xavier sistematiza os incisos do artigo 149 do CTN, expondo os casos em que a lei prevê a revisão de ofício referente a um lançamento anterior, bem como as demais hipóteses onde o legislador estabelece as situações sem ocorrência de lançamento anterior, e sim uma declaração do próprio contribuinte eivada de algum vício, *in verbis*:

Ora, se bem se reparar, dos diversos incisos do artigo 149 apenas os incisos VIII e IX se referem a um *lançamento anterior*, determinando a revisão de ofício “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do *lançamento anterior*” e “quando se comprove que, no *lançamento anterior*, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

Em todos os demais incisos do artigo 149 não se pressupõe um *lançamento anterior*, mas uma *declaração* do contribuinte, defeituosa ou omissa. Fala-se, nestes casos, por vezes, de uma *revisão da declaração*, que é fenômeno totalmente distinto da revisão do lançamento, pois a declaração do contribuinte não é, por definição, um ato administrativo primário que se destine a ser objeto de reexame por outro ato administrativo, mas simples ato instrutório do procedimento administrativo de lançamento, insuscetível de produzir uma primeira definição da situação jurídica: esta ocorrerá pela vez primeira, com o *lançamento de ofício*.¹⁰⁷

Não é demais lembrar que os atos administrativos que envolvem interesses dos cidadãos, como no caso de revisão da declaração e revisão de ofício, assim como os demais atos praticados pela administração pública, devem ser devidamente fundamentados, explicitando a autoridade fazendária as razões de fato e de direito que

¹⁰⁷ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p 253-254.

embasam determinado ato, asseverando a ocorrência dos pressupostos fáticos para a sua realização, previsto em lei.

Aliás, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 e por demais enfática neste sentido, estabelecendo que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade. Vejamos: “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...] §1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente”¹⁰⁸

Desse modo, não será considerado válido o lançamento de ofício que não comprove que as declarações prestadas não foram apresentadas de forma correta ou foram rechaçadas, ou mesmo que houve falsidade nas alegações, assim como erro ou omissão. Igualmente, não poderá ser admitida como válida a revisão do lançamento que não evidencie e comprove a existência de vício, fraude ou erro.

Aprofundando-se, ainda, no artigo 149 do CTN, o inciso III menciona os casos de revogação, anulação e substituição dos atos do lançamento tributário. No que tange a revisão de ofício, que ocorre mediante iniciativa das autoridades competentes para a prática dos atos concernentes ao lançamento, necessário se faz diferenciar as situações em que a revisão é procedida pela própria autoridade responsável pelo ato primário, efetuando assim o autocontrole, daquelas hipóteses em que é realizada revisão por autoridade hierarquicamente superior dos atos praticados por agente subordinado.

A doutrina e jurisprudência pátria têm, ao longo dos anos, buscado apresentar a diferenciação ente os termos anulação e revogação. Assim, a Suprema Corte estabeleceu, por meio da súmula nº 473 que “a Administração revoga ou anula o seu próprio ato”.¹⁰⁹

Por sua vez, ao poder judiciário compete exclusivamente anular os atos praticados pela Administração Pública, haja vista que, a revogação é o desfazimento do ato por motivo de conveniência e oportunidade, sendo cabível somente à própria administração realiza-la, não sendo possível a interferência do judiciário, de maneira que, nos casos de anulação, ocorre a invalidação do ato por motivo de ilegalidade, o que torna

¹⁰⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 9.784/99. Brasília 29 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 02 de abril de 2020.

¹⁰⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 473. Brasília, 16 de setembro de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602#:~:text=A%20administra%C3%A7%C3%A3o%20pode%20anular%20seus,os%20casos%2C%20a%20aprecia%C3%A7%C3%A3o%20judicial>. Acesso em: 10 abril de 2020.

possível a interferência do judiciário, porquanto estamos diante de um ato eivado de ilegalidade, podendo ser revisto tanto pela administração quanto pelo judiciário.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito federal, reitera o entendimento mencionado acima afirmando em seu artigo 53 que: “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.¹¹⁰

Neste sentido, a revogação baseada nos critérios de conveniência e oportunidade da administração, somente pode ser realizada nos atos tributários discricionários, o que não ocorre no lançamento tributário, porquanto trata-se de ato vinculado, sendo, assim, passível apenas de anulação.

Ao passo que, a anulação e a revogação findam seus efeitos na eliminação do ato primário, a substituição ou reforma vai adiante, refletindo novo ato, o qual estabelece um efeito construtivo, que é a prática de um novo ato substituindo o pretérito sujeito a revisão.

A anulação compreende o ato praticado pela administração fiscal, em que se retifica, total ou parcialmente, o lançamento que apresenta algum erro, seja de fato ou de direito, omissão ou qualquer outro vício que viola os ditames legais.

A corroborar esse entendimento, o renomado professor Alberto Xavier elucida como muita propriedade o seguinte:

Nesses casos o ato anulado padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os seus efeitos cessam de produzir mercê de um ato jurídico secundário que os constata e que, conseqüentemente, os destrói retroativamente, de modo total ou parcial.¹¹¹

No que tange ao lançamento suplementar, trata-se de ato praticado pelo Fisco com o fito de exigir diferença de crédito tributário remanescente diante da constatação de cobrança em valor inferior ao devido legalmente. A propósito da matéria, o autor Alberto Xavier assim preleciona:

Ocorre aqui a figura da “substituição” ou “reforma”, pois ao “ato destrutivo” da declaração de nulidade parcial adiciona-se o “efeito construtivo” da declaração de nulidade parcial adiciona-se o “efeito

¹¹⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 9.784/99. Brasília 29 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 10 abril de 2020.

¹¹¹ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 257.

construtivo” da prática de um novo ato (este de novo primário) que titula juridicamente a diferença quantitativa apurada.¹¹²

Neste contexto, mister compreender que eventual realização de lançamento suplementar não visa anular o crédito tributário originário, mas tão somente o complementa, a ele se inserindo.

A jurisprudência administrativa que se ocupou do tema não discrepa desse entendimento, consoante se positiva do julgado abaixo transcrito, originário do Conselho Administrativo Fiscal, o, qual debruçando sobre as hipóteses de nulidade do lançamento, bem demonstrou os casos em que se admite o lançamento complementar, senão vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ Ano
calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

PRELIMINAR NULIDADE DO LANÇAMENTO POR
INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS.

A autoridade fiscal tem competência para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo, há que observar os procedimentos necessários previstos em lei, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, data, materialidade e base imponible correspondente à infração. Descumpridos tais requisitos no auto de infração, admite-se o lançamento complementar, à luz do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, desde que não ocorrida a decadência, e o julgamento administrativo. Portanto, não é cabível manter itens do lançamento original que estão alicerçados em descrição, datas e provas especificadas no Termo de Verificação Complementar lavrado após o transcurso do prazo decadencial. No caso concreto, a insuficiência na descrição dos fatos resultou devidamente caracterizada com a conversão do julgamento em diligência. O relatório da diligência composto de 42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base imponible, demonstrou que o auto de infração, antes das infrações serem reescritas, não preenchia os requisitos necessários à constituição do crédito exigido.¹¹³

Imperioso, ainda, mencionar que a declaração de nulidade pode ocorrer em qualquer modalidade de revisão. Destarte, na revisão de ofício, o poder conferido a própria autoridade fazendária competente de rever o ato praticado envolve a sua eliminação por nulidade. De outra banda, na revisão decorrente de impugnação interposta pelo contribuinte, a reconhecimento do vício no ato e, por conseguinte, a sua eventual

¹¹² XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 257.

¹¹³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão nº 1402-001.320. Processo 10280.005071/2001-42. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4552693>. Acesso em: 10 de abril de 2020.

anulação figura-se do conteúdo mínimo dos poderes de revisão do órgão julgador administrativo.

No tocante ao lançamento suplementar, se interposta impugnação, não cabe aos julgadores administrativos leva-lo a efeito, uma vez que a autoridade inicial lançadora é quem tem competência exclusiva ou reservada – privativa – para tanto, ou seja, tratando-se de órgão de julgamento, compete a autoridade julgadora superior (*ad quem*) somente ater-se a constatação da observância ou não do conteúdo do ato recorrido, reencaminhando ao órgão responsável pelo lançamento para, se for o caso, constituir o crédito suplementar, na condição de novo ato primário. Como bem explicita Souto Maior Borges, “ o lançamento suplementar ainda é verdadeiro lançamento, que não anula o lançamento originário suplementado, antes o complementa, a ele se adicionando”.¹¹⁴ Portanto, infere-se do texto inserido no artigo 174 do CTN que tanto o lançamento originário como o suplementar são atos que possuem natureza definitiva.

Portanto, constata-se não se tratar de uma espécie de renovação ou a lavratura de novo lançamento, ocorrendo, em verdade, a substituição parcial ou a modificação do ato inicial, haja vista que a lei preserva a identidade ato primitivo, resguardando os efeitos até então produzidos, restringindo-se à administração fiscal, por meio da prática de novo ato, demonstrar juridicamente a diferença deste, para efeito de suplementação. Em outras palavras, ao contrário de extinguir ou substituir o ato inicial, o suplementar praticado é acrescentado ao primeiro, integrando-se a este, corroborando ambos para o devido deslinde do ato administrativo de lançamento.

¹¹⁴ BORGES, José Souto Maior, Lançamento tributário. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 312 e 455.

OS EFEITOS PRÁTICOS NA DECRETAÇÃO DOS VÍCIOS MATERIAIS OU FORMAIS DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO ESPECIALMENTE QUANTO AO PRAZO DECADENCIAL

O Lançamento Tributário, na condição de ato administrativo, possui em sua essência determinadas regras de observância obrigatória, as quais, quando não cumpridas ensejam a sua nulidade, conforme já explicitado reiteradamente no decorrer do presente trabalho.

Nesse desiderato, o ato administrativo de lançamento pode conter vícios insanáveis que o fulminam, tornando-o absolutamente nulo, ou mesmo possuir vício sanável, possibilitando a retificação deste com sua devida correção, ou seja, ao Fisco é oportunizada duas vertentes; a primeira delas é a possibilidade de revisão do ato, e a segunda à extinção do crédito exigido.

Entretanto, para revisar o ato do lançamento é vital que haja a distinção entre vício formal e material, objetivando mensurar os diferentes efeitos que a estes são conferidos, sobretudo visando analisar a natureza e intensidade dos erros, bem como o impacto que estes ocasionaram ao crédito tributário constituído e decretado nulo. É imprescindível, portanto, identificar o vício, estabelecendo o nível de sua gravidade, que serve de subsídio para a sua declaração e classificação, podendo ser de forma (formal) ou de substância (material).

Dando início a finalidade prática da discussão, tem-se que o Código Tributário Nacional-CTN atribui regra especial para a decadência em caso de constituição de crédito tributário a partir de revisão de lançamento anterior declarado nulo, valendo-se de regras específicas para as modalidades de vícios naquele ato fiscal.

Em suma e na prática, na declaração de nulidade do ato administrativo sob análise, caso seja constatado vício de natureza formal, o prazo decadencial para a realização de novo lançamento é restabelecido, com início de sua contagem a partir da data da decisão definitiva que declarou a ocorrência de vício formal no lançamento fiscal, ou seja, conta-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos novamente, conforme dispõe o artigo 173, inciso II, do CTN.

Em outra via, na hipótese de decretação de nulidade por vício material, o prazo decadencial não se interrompe, continuando a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo exigido, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, ou ainda do primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na esteira do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Isto posto, no último caso, ao Fisco é oportunizado promover novo lançamento fiscal, retificando o vício material constatado, desde que dentro do prazo de 05 (cinco) anos.

A propósito da regra estabelecida no artigo 173 do CTN, referente ao prazo decadencial, a ilustre doutrinadora Renata Marques assim preleciona:

A obrigação apenas nascerá se a autoridade administrativa constituir o crédito em 5 (cinco) anos contando sempre do primeiro dia do ano seguinte. Há, portanto, um lapso temporal entre o evento e o primeiro dia do exercício seguinte, que pode chegar a um ano. O que alarga na prática o prazo da autoridade administrativa efetuar o lançamento se olharmos para a data da ocorrência do evento, que não é considerado para a contagem do prazo.¹¹⁵

Como se observa, o artigo 173, *caput*, do CTN prevê o prazo que dispõe a autoridade administrativa para constituir o crédito tributário, o qual, uma vez transcorrido ensejará o esgotamento da possibilidade temporal para fins de constituição do crédito tributário, consoante ao lançamento de ofício ou por declaração. A redação do mencionado artigo enfatiza, portanto, que a constituição do crédito tributário, de ofício, realizado pela Fazenda Pública deve ocorrer dentro do limite temporal dos 05 (cinco) anos.

Partindo dessas premissas, imprescindível definir a natureza do vício, para efeito da contagem do prazo decadencial, haja vista que o instituto da decadência é instrumento que serve de poder moderador das relações jurídicas, pois visa regular o tempo em que determinados atos poderão ser exercidos.

Neste contexto, Renata Marques conceitua o instituto da decadência afirmando que:

Decadência é o nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo do direito, disciplinando o tempo da constituição do crédito. A decadência restringe a aplicação de um direito, qual seja, de constituir o crédito tributário, isto é, de atuação da norma de competência administrativa de constituição, de nascimento do direito. Caso esse procedimento não seja realizado dentro do limite temporal, por meio de linguagem competente, deixa de ser tributo, extingue-se, perder a juridicidade.¹¹⁶

¹¹⁵ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti, Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regra de Direito e Segurança. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.202.

¹¹⁶ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti, Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regra de Direito e Segurança. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 146.

Vê-se, pois, que a decadência designa prazo extintivo de direito subjetivo, em virtude da inércia daquele que possui a titularidade do direito em exercê-lo no período legalmente previsto.

Além da decadência, o Código Tributário Nacional estabelece, igualmente, outras hipóteses que possuem o condão de obstar o crédito tributário. É o que se extrai do artigo 156, ocasionando a extinção do crédito. Vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - O pagamento;

II - A compensação;

III - A transação;

IV - Remissão;

V - A prescrição e a decadência;

VI - A conversão de depósito em renda;

VII - O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - A consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - A decisão judicial passada em julgado.

XI - A dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.¹¹⁷

Conforme se depreende da legislação de regência, é possível afirmar que as normas que regulam a decadência estão atreladas ao fenômeno do “paradoxo da inclusão da norma na norma”, tal como dispõe a autora Renata Marques. Portanto, todas as normas devem observar as diretrizes estabelecidas pela decadência, visto que, este instituto fixa limite temporal ao exercício de determinado direito.

Consoante se infere do dispositivo legal encimado, o termo “extinção” do crédito corresponde ao desaparecimento, perda da validade do crédito tributário, ou seja, todas situações trazidas pelo artigo 156 do CTN sofrerão o efeito extintivo, desaparecendo do ordenamento jurídico.

No que tange aos prazos decadenciais insculpidos no CTN, designou-se contagem especial, utilizando como parâmetro a forma de constituição do crédito

¹¹⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2020.

tributário. O CTN dividiu os casos em que a constituição deverá ser realizada pela Fazenda Pública e as situações em que o contribuinte deverá procedê-la, excepcionando, ainda, à regra aos casos de dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte.

Melhor elucidando, o legislador ao disciplinar acerca dos prazos decadenciais dos artigos 173 e 150, §4º do CTN, ateve-se a forma de constituição do crédito tributário, o qual se presta como paradigma para a aplicação da norma ao caso concreto.

Com efeito, no artigo 150, §4º, do CTN, o legislador destinou a prever os casos em que o contribuinte realiza o processo de constatação e pagamento do tributo, conhecido como lançamento por homologação.

O artigo 173 do CTN, por sua vez, conferiu forma de contagem e prazo diferenciado para os lançamentos que são realizados de ofício, considerados como aqueles em que a autoridade fiscal leva a efeito, sem necessidade da participação do contribuinte, os atos procedimentais do lançamento, notificando, a posteriori, o contribuinte para que seja realizado o pagamento do tributo exigido. Ou mesmo nos casos em que o contribuinte envia os dados correspondentes ao fato tributário à administração pública que, ao analisá-los, apura eventuais diferenças constatadas.

Conforme esboçado em linhas precedentes, a utilização da regra decadencial deve observância a forma de constituição do crédito, pois partindo-se deste pressuposto será determinada as regras que devem ser aplicadas ao ato administrativo de lançamento.

A corroborar esse entendimento, não é demais relembrar os ensinamentos da autora Renata Marques, a qual sustenta que a “estrutura do ato de lançamento tributário é relevante para justificar a divisão legal entre vício formal, que alude o artigo, em oposição ao vício material que, a contrário senso, não permite que a autoridade administrativa tenha novo prazo para realizar novo lançamento”.¹¹⁸

Como se sabe, a expressão vício formal caracteriza os erros constatados na formação do ato de lançamento fiscal, praticados no deslinde do processo de constituição do crédito, por meio do lançamento. Por esta razão, constatando-se a existência de vícios formais, o crédito tributário constituído sob esta mácula poderá ser inserido em novo ato de lançamento, ocasionando nova contagem do prazo, na esteira do disposto no artigo 173, inciso II, do CTN.

¹¹⁸ MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regra de Direito e Segurança. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 206.

Por outro lado, como vimos, na hipótese da verificação da existência de vícios de natureza material, ou seja, na substância/essência do ato, não há se falar em restabelecimento no prazo decadencial para fins de revisão do lançamento primitivo que se pretender corrigir, notadamente porque a constatação da ocorrência do vício material avilta a obrigação tributária e suscita os feitos extintivos do lançamento.

Na esteira desse raciocínio, reitera-se a importância crucial de se identificar a natureza do vício constatado no lançamento fiscal, uma vez refletir diretamente na validade do próprio ato, passível de nulidade ou convalidação, bem como de revisão posterior pelo fisco, corrigindo os erros aferidos, conquanto que em observância aos prazos decadenciais que se impõem a depender da espécie de vício apurado, observando-se sempre a proteção do contribuinte, assegurando-lhe segurança jurídica e a submissão aos limites temporais dos atos administrativos.

III.1 A POSSIBILIDADE DE REVISÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO A PARTIR DA CONSTATAÇÃO E DECRETAÇÃO DE SUA NULIDADE POR VÍCIOS MATERIAIS OU FORMAIS

O poder de revisão do ato administrativo do lançamento remete, inicialmente, ao poder de autotutela que a administração pública possui de rever seus próprios atos. Maria Silvia Di Pietro explica que a autotutela diz respeito ao controle que a administração "exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário".¹¹⁹

Na esfera tributária, na qual as atividades realizadas pela Fazenda Pública, no sentido de averiguar a ocorrência do fato gerador e a consequente cobrança do tributo, bem como as demais atividades inerentes aos procedimentos fiscais, revelam a necessidade de a administração tributária exercer controle sobre seus próprios atos, a fim de garantir que as atividades fiscais sejam desenvolvidas com legitimidade e eficiência.

Aliás, esse poder/dever, no âmbito do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, encontra lastro na Lei nº 9.784/1999, notadamente em seus artigos 53 a 55, que assim preceituam:

¹¹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 13ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 73.

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

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.¹²⁰

Neste cenário, relacionado a possibilidade de revisão dos atos administrativos tributários, a legislação assegura ao contribuinte o exercício do direito de manifestação contrária ao procedimento fiscal e ao lançamento correspondente, ao passo que à administração é imposta a obrigação de reexaminar os atos praticados para fins de constituição do crédito tributário ou mesmo no decorrer do processo administrativo fiscal.

Como relatado no introito deste trabalho, o sistema jurídico tributário é composto por diversos parâmetros legais que orientam a atividade fiscal. Nesse contexto, os atos administrativos fiscais submetem-se ao controle de validade e, ao se constatar a existência de defeitos nos elementos ou pressupostos da atividade tributária do lançamento, poderá ser determinada a invalidação do ato, decretando sua nulidade ou substituído por outro compatível com a legislação.

Destarte, o artigo 145 do CTN prevê como uma das modalidades de controle do ato administrativo a revisão de ofício, a qual se escora nas hipóteses previstas no artigo 149 do mesmo Diploma Legal, de onde se extrai os casos que justificam e atribuem as autoridades fiscais, no exercício do seu poder-dever, a obrigação de proceder ao lançamento fiscal, ou, caso já realizado, proceder a revisão deste.

Vejamos o que dispõe os mencionados artigos do CTN:

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

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.¹²¹

¹²⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 9.784/99. Brasília 29 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 02 de abril de 2020.

¹²¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.¹²²

Como efeito prático da possibilidade de revisão do lançamento fiscal, é possível constatar três circunstâncias que servem de parâmetro para tal poder-dever, quais sejam, a majoração do crédito tributário lançado a partir do ato de revisão, o que ocorre no lançamento efetuado que não tenha abrangido a integralidade da matéria tributável; a anulação total do ato administrativo do lançamento, quando identificada a existência de vícios de natureza formal ou material que malferem o crédito tributário anteriormente constituído; e, por último, a anulação parcial do lançamento, na hipótese da constatação de vício que maculou parcialmente o ato administrativo sob análise.

No entanto, é necessário frisar que, da atividade de revisão do lançamento que resultar anulação, seja ela total ou parcial, poderá ocorrer ainda a realização de novo ato administrativo de mesma natureza, para fins de constituição do crédito tributário, o qual não se confunde com o anteriormente revisto, e decretado nulo.

A revisão do lançamento tem sido objeto de diversas discussões, sobretudo quanto ao prazo decadencial estabelecido para que a Administração Pública adote tal conduta, tendo como óbice os limites estabelecidos no parágrafo único do artigo 149 do CTN. A doutrina pátria, por vezes, associa o prazo de decadência a restrição listada no mencionado artigo.

Nesse viés, Hugo Brito leciona que:

A revisão de ofício, tanto do lançamento de ofício quanto do lançamento por homologação, só é possível enquanto não extinto o direito de lançar (CTN, art. 149, parágrafo único), que se opera em cinco anos, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional.¹²³

Isto posto, vislumbra-se que a doutrina entende que a revisão de ofício do lançamento fiscal, uma vez constatada qualquer irregularidade que o macule, poderá ser levada a efeito, nas hipóteses legais permissivas para tanto e conquanto que observe a

¹²² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 223.

regra de decadência prevista na legislação de regência. É o que se extrai, igualmente, dos ditames insertos nos artigos 53 a 55 da Lei nº 9.784/199, acima transcritos.

Com efeito, a letra da lei induz a uma aplicação restritiva do instituto da revisão do lançamento, relacionando as situações em que se permite a sua adoção. O artigo 149 do CTN supramencionado, prescreve que “o lançamento é efetuado e revisto de ofício” nas hipóteses ali inseridas/relacionadas, compondo a ideia de taxatividade das possibilidades de aplicação da revisão do lançamento.

Partindo-se dos pressupostos apresentados, conclui-se que a revisão do lançamento estabelecida no artigo 149 do CTN, presume, por óbvio, a existência de lançamento de ofício, realizado anteriormente, e que contenha omissões, vícios, irregularidades e/ou ilegalidades que inviabilizam a sua eficácia, resultando em ajustes necessários, a fim de que o lançamento se adeque a realidade fática e legal, sobretudo com o fito de conferir certeza e liquidez o crédito tributário exigido.

Desse modo, a revisão do lançamento tributário por erro de fato, ou seja, aqueles em que a autoridade fiscal constata a existências de fatos não conhecidos ou não provados quando da realização do lançamento primitivo, seja por omissão do sujeito passivo ou pelo desconhecimento do Fisco, ocorrerá mediante a constatação desta modalidade de vício.

Por sua vez, nos casos de erro de direito, aqueles que representam a inobservância dos dispositivos legais, o ato administrativo fiscal torna-se imodificável, em obediência ao princípio da proteção à confiança. Neste sentido, é imprescindível a análise do caso concreto, a fim de constatar a natureza do vício, visto que será distinto o modo como será tratado cada um deles e, por conseguinte, os seus próprios efeitos.

De maneira a melhor aclarar a matéria, a Receita Federal do Brasil expediu o Parecer COSIT nº 08 de 03 de setembro de 2014, expondo o que se entende por revisão do lançamento e os casos em que deve ser aplicado o instituto. Vejamos:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria

de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO. Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO. O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO. A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público. Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999. e-processo 10166.729961/2013-93.¹²⁴

Do parecer transcrito foram analisadas as matérias atinentes à atividade do Fisco em corrigir vícios (erro de fato e erro de direito) constatados no ato administrativo de lançamento.

Com efeito, foram expostas importantes condutas adotadas pela Receita Federal quanto ao tema, tratando da possibilidade de ser realizada revisão do lançamento regularmente notificado ao contribuinte. O Parecer, ora em comento, é de relevância inquestionável, visto que serve de parâmetro para a atuação do Fisco diante dos casos concretos em que se constata a ocorrência de vícios passíveis de revisão.

Observa-se, portanto, que a revisão do lançamento fiscal se depara com limites impostos pelos artigos 145, inciso III, 149, incisos VIII e IX, e parágrafo único, e 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, sem, contudo, haver proibição legal a correção do lançamento por erro de fato ou de direito, desde que não haja alteração do

¹²⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. Parecer Normativo, COSIT nº 08, de 03 de setembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>. Acesso em: 15 de junho de 2020.

critério jurídico de apuração utilizado no lançamento objeto de revisão, nos termos do artigo 146 do mesmo Diploma Legal.

Como se sabe, o erro de fato decorre da irregular descrição do fato jurídico, contida na norma individual e concreta, no que diz respeito ao acervo probatório, ocasionando a instituição de uma relação jurídica com ausência de legitimação, e, por esta razão, eivada de vício, justificando-se assim a revisão do lançamento fiscal.

De outro modo, a revisão do lançamento não se presta, unicamente, à declaração de invalidade do ato e a desconstituição completa dos seus efeitos jurídicos, mas propõe-se também a alterar a situação jurídica determinada pela norma individual e concreta, ainda que não sejam negados os efeitos da norma objeto da revisão e o ato revisional seja apenas para a suplementação da obrigação dela proveniente.

A situação apresentada no parecer supramencionado, refere-se a situações em que a revisão, dirigida a corrigir o vício na descrição fática, destina-se a moldá-lo conforme as provas produzidas pelo sujeito passivo, ou obtidas pela Administração Pública.

A regular notificação/cientificação do lançamento pelo contribuinte, oportuniza a este a interposição de impugnação ou a possibilidade de manter-se inerte, sem apresentar oposição ao crédito constituído e às condutas a ele imputadas. No entanto, mesmo que finalizada as possibilidades de o contribuinte recorrer, com a prolação da decisão definitiva, ou pelo transcurso do prazo para impugnação, mesmo assim, podem sobrevir outras provas, que não foram apresentadas no momento da realização do lançamento fiscal ou do julgamento dos recursos administrativos interpostos, que comprovem a existência de erros no lançamento fiscal.

Nesse caso, conforme dispõe o Parecer Normativo nº 08/2014, é permitida a revisão de ofício do lançamento, em benefício do contribuinte, ainda que seja procedida por ocasião da execução do crédito.

Compreende-se que os fatos não provados ou desconhecidos não são, necessariamente, considerados fatos “novos”, ou seja, aqueles relacionados a eventos que ocorreram em momento posterior ao lançamento fiscal, mas também os demais que contribuem para a constituição do fato jurídico tributário, desde que não tenham sido anteriormente apreciados na esfera administrativa.

Oportuniza-se, assim, a realização da revisão do lançamento, devidamente notificado ao sujeito passivo, para correção de erro, ocasionando a redução do tributo ou declarando-o indevido, ainda que tenha sido proferida decisão administrativa atingida

pelo instituto da preclusão, ou diante da revelia do contribuinte, podendo o processo ser iniciado, inclusive, por iniciativa do sujeito.

Neste ponto, impende ponderar acerca da definitividade do lançamento, devido a divergência existente no ordenamento jurídico. A jurisprudência, em sua maioria, afirma que o lançamento seria considerado definitivo quando não puder ser mais sujeito a recurso no âmbito administrativo, sendo esta a condição necessária para que fossem produzidos os efeitos do ato administrativo de lançamento.

Entretantes, o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, posiciona-se no sentido de que, mesmo com a ocorrência da decisão proferida por instância recursal administrativa, em que ocorreu a preclusão, ou a perda do prazo para o contribuinte impugnar o lançamento, pode este ato administrativo ser objeto de revisão por erro de fato.

Como se constata, o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 contemplou importantes avanços no tocante a revisão do lançamento por erro de fato, porém, quanto ao erro de direito ainda há alguns óbices impostos pela Administração.

Os argumentos suscitados no Parecer mencionado acima remetem a taxatividade das hipóteses mencionadas no artigo 149 do CTN, circunstâncias estas que não admitem a correção do erro de direito, visto que, cuidam apenas das situações de revisão do lançamento pela constatação de fraude, vício de forma e erro de fato.

Não obstante, o erro de direito, embora não sofra alteração no critério jurídico, pode também ser passível de revisão. No que tange a taxatividade do dispositivo legal retro, a autora Marina Figueiredo pondera que, sendo a integração da norma individual e concreta à Regra Matriz de Incidência Tributária e um componente essencial ao lançamento fiscal, atrelado ao princípio da legalidade, a retificação do erro de direito está inserida no artigo 149, IX, do CTN. E, ainda que o entendimento prevalecente seja de que o erro de direito não está inserido nas hipóteses do artigo mencionado, haja vista tratar de revisão de ofício, há a alternativa de correção do erro de direito, acolhendo-se a impugnação apresentada pelo contribuinte.¹²⁵

Cumpra ainda salientar que o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil testifica a possibilidade de o sujeito passivo provocar o início do processo de revisão, circunstância esta conhecida como revisão de ofício “a pedido” do contribuinte. À vista

¹²⁵ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento Tributário: Revisão e seus Efeitos. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 190.

disso, com o fito de moldar o procedimento de revisão do lançamento aos ditames legais, a admissão do pedido formulado pelo sujeito passivo conduz a uma revisão de ofício, que se traduz pelo acolhimento, do Fisco, ao pedido realizado pelo contribuinte, pois neste caso não há a revisão de ofício propriamente dita.

Partindo-se dessas premissas, conclui-se que compete a autoridade fiscal revisar os atos administrativos maculados por vícios, sendo eles formais ou materiais, que inviabilizam a produção de efeitos do lançamento. Ao tratar de matéria tributária em que há o dever de revisar ou modificar o ato administrativo viciado, deve a autoridade fazendária competente ser ainda mais criteriosa, tendo em vista que, por sua própria natureza obrigacional, pode o Fisco ocasionar prejuízo ao contribuinte.

Portanto, a realização do ato administrativo de revisão do lançamento substituindo o anterior, submete-se às determinações legais, que estabelece os meios pelos quais se dará a realização do novo ato, impondo limites inclusive e sobretudo a este poder-dever.

No contexto acima alinhavado, verifica-se que o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 trouxe relevante progresso quanto a atuação do Fisco na revisão de ofício do lançamento fiscal, o qual prestou orientações a serem observadas no procedimento de correção dos vícios constatados no ato administrativo em comento.

III.II CONCEITO E LIMITES OBJETIVOS E TEMPORAIS PARA A REVISÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO MACULADOS POR VÍCIOS MATERIAIS OU FORMAIS.

Como é cediço, o lançamento deve proporcionar segurança jurídica ao contribuinte, que ao tomar conhecimento do ato tributário deve sentir-se certo quanto a regularidade do procedimento fiscal, com o fiel cumprimento das determinações legais, além da necessária liquidez e certeza do crédito tributário.

Isto posto, infere-se dos ditames inscritos no Código Tributário Nacional que a irreversibilidade do lançamento é a regra, ou seja, o ato administrativo de lançamento não pode ser modificado pela simples vontade do Fisco, sendo necessário neste desiderato que se preencha os requisitos legais para tanto, não se tratando de ato discricionário da administração.

Esta conclusão decorre na análise do artigo 145 do CTN, que estabelece um rol taxativo de casos em que se autoriza a revisão do lançamento, além das hipóteses do

artigo 149 do mesmo Diploma Legal, o qual contempla outras hipóteses exaustivas, em que a autoridade administrativa poderá atuar de ofício.

Como se pode observar, o CTN utiliza o conceito “alteração” do lançamento, como meio de englobar as modalidades de reapreciação do ato, que poderá ser realizada por iniciativa/a pedido do contribuinte e da administração fiscal. Ao passo que, utiliza-se do termo “revisão” do lançamento para indicar a modalidade de alteração do ato administrativo que ocorrerá mediante iniciativa de ofício da autoridade fiscal.

Nesse sentido, o conceito de “revisão” envolve tanto aquela de ofício, realizada pela autoridade fiscal, quanto por impugnação, procedida/instaurada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, incluindo ainda a revisão por meio de recurso de ofício, decorrente da determinação legal.

A análise do artigo 149 do CTN indica que diz respeito a duas situações jurídicas específicas; a primeira refere-se aos casos em que o ato primário do lançamento fiscal pode ser realizado de ofício pela autoridade competente; a segunda relaciona-se aos demais casos nos quais poderá ser revisto por meio de outro ato, proveniente do reexercício do poder da administração de realizar o lançamento. Estas situações originam-se da expressão legal “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos”.¹²⁶

Denota-se daquele dispositivo legal que nos casos em que o lançamento fora efetuado de ofício não houve a prática de ato anterior, de sorte que se considera a primeira situação jurídica tributária realizada pela autoridade fiscal. Por outro lado, nas situações em que o lançamento é revisto de ofício, concluiu-se, obviamente, que ocorreu a prática de ato primário, que será analisado por outro ato, a fim de constatar possível irregularidade que fundamente a sua revisão.

A propósito da matéria, mister enfatizar, ainda, que, tanto nos casos de lançamento de ofício por revisão, quanto o ato de revisão de ofício, devem ser fundamentados, especificando as razões de fato e de direito que justificam a medida aplicada.

No tocante à revisão de ofício, é necessária a distinção entre os casos em que é realizada pela mesma autoridade que praticou o ato de primeiro grau, exercendo o autocontrole de seus próprios atos, daqueles em que a revisão ocorre mediante ato

¹²⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

praticado por autoridade hierarquicamente superior, exercendo o heterocontrole de atos alheios.

Não bastasse isso, ainda a respeito dos pressupostos da revisão de ofício, mister seja procedida a distinção dos termos revogação, anulação e substituição, a fim de tornar a matéria mais compreensível.

Destarte, a diferenciação entre os termos anulação e revogação encontra respaldo na Súmula 473 do STF, afirmando que “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

127

Aplicando-se à matéria tributária, a revogação, por encontrar lastro na conveniência e oportunidade da administração, só pode ser utilizada em atos tributários discricionários, não sendo cabível em matéria de lançamento fiscal, haja vista a natureza de ato vinculado que a este recai, cabível apenas a anulação.

Neste ínterim, constata-se que na anulação e na revogação há a extinção do ato administrativo primário, diferentemente do que se verifica na substituição ou reforma, em que ocorre a realização de novo ato, envolvendo nova apreciação e, por conseguinte, a prática de novo ato primário substituindo o anterior, objeto da revisão.

Nesse viés, Alberto Xavier define o conceito de anulação afirmando para tanto que:

A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal destrói, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre da lei. Nestes casos o ato anulado padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os seus efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico secundário que os constata e que, conseqüentemente, os destrói retroativamente, de modo total ou parcial.¹²⁸

Portanto, partindo dos ensinamentos de Alberto Xavier, a anulação presta-se a findar os efeitos do ato administrativo fiscal, eliminando-o do mundo jurídico, por estar eivado de vício que o torne inutilizável.

¹²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 473. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em: 02 de abril de 2019.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 257.

Ademais, outro instituto jurídico que merece destaque é o lançamento suplementar, responsável pelo aditivo de valores constatados posteriormente ao lançamento primitivo, ou seja, é o ato em que o Fisco, após a constatação de determinada prestação inferior ao que efetivamente deveria ter sido cobrada do contribuinte, reclama, por meio da suplementação do lançamento, o valor remanescente. Com mais especificidade, o ilustre professor Alberto Xavier dispõe que:

O lançamento suplementar é o ato pelo qual o Fisco, verificando que foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei. Ocorre aqui a figura da “substituição” ou “reforma”, pois ao “efeito destrutivo” da declaração de nulidade parcial adiciona-se o “efeito construtivo” da prática de um novo ato (este de novo primário) que titula juridicamente a diferença quantitativa apurada.¹²⁹

Impende esclarecer que na ocorrência de substituição ou reforma, provenientes do lançamento suplementar, não é realizada substituição completa do ato objeto da revisão, anulando-o ou substituindo-o por novo ato. Não se destina a renovar o lançamento, tampouco a realização de novo lançamento, mas tão somente a substituição parcial ou modificação do já existente, exigindo-se apenas que a administração fiscal recolha o montante remanescente, sendo este ato adicionado ao primeiro, cooperando ambos a prestação legalmente devida.

Partindo das premissas apresentadas, compreende-se que a revogação é a eliminação do ato por motivo de conveniência e oportunidade, enquanto que a anulação é a invalidação de determinado ato que afronta a lei. Atos considerados inoportunos ou inconvenientes só podem ser revogados pela própria administração pública, no entanto, diante de um ato ilegal, a anulação poderá ser realizada tanto pela administração como pelo poder judiciário.

Este entendimento foi ratificado pelo artigo 53 da Lei nº 9.784/99, que dispõe acerca do Processo Administrativo Público Federal, afirmando que: “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.¹³⁰

¹²⁹ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 257.

¹³⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 9.784/99. Brasília 29 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 02 de abril de 2020.

Como se observa, a revisão do lançamento de ofício, ou seja, aquela realizada pela autoridade administrativa fiscal, envolve duas vertentes relevantes, nas quais uma está atrelada ao princípio da legalidade, que prima pela extinção da ilegalidade que afetou o ato primário de lançamento; e a outra relaciona-se com o princípio da segurança jurídica, difundido em todo o ordenamento pátrio, visando proporcionar estabilidade nas relações jurídicas declaradas por atos da administração pública. É certo que, na aplicação dos dois princípios em comento, há um entrevero quanto ao fato de que a preservação da legalidade violada, por meio da revisão do ato ilegal, vindica o afastamento de quaisquer atos que dificultem seu pleno exercício, contudo, é necessário validar que a inexistência de limites ocasionaria às particulares situações de incerteza e instabilidade quanto aos atos praticados pelas autoridades fiscais, quanto ao reexercício ilimitado do poder de lançar.

Ao discorrer acerca do tema, Alberto Xavier assim preleciona:

Sistemas baseados numa ilimitada revisibilidade dos atos tributários por iniciativa da Administração só podem conceber-se em ordens jurídicas de inspiração totalitária, avessas à ideia de segurança jurídica, como a do nacional-socialismo alemão que, no §19º da *Steuereinfachungsverordnung*, de 14 de setembro de 1944, autorizava a Administração Fiscal a corrigir, sem quaisquer limites, os erros das suas decisões.¹³¹

Portanto, com o fito de evitar distorções e subjetividades, de maneira a garantir a devida segurança jurídica do ato administrativo, o Direito pátrio instituiu ao poder de revisão do lançamento duas regras limitadoras, quais sejam, limites temporais, que estabelecem prazos para que seja exercido aludida competência e limites objetivos, relacionados aos elementos que podem ser invocados para proceder a revisão.

Com efeito, ao instituir os limites temporais do poder de revisão do lançamento, o artigo 149, parágrafo único, do CTN, estabeleceu que a “revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Nacional”, preceito legal que encontra supedâneo sobretudo no disposto no artigo 173 do CTN, em casos de tributos que não supõem antecipadamente a realização do pagamento antes da prática do lançamento, bem como nos tributos sujeitos à aplicação do lançamento por homologação, nos termos do que dispõe o § 4º do artigo 150 do CTN, senão vejamos:

¹³¹ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 261.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.¹³²

Com muita propriedade, o ilustre professor Alberto Xavier manifesta-se acerca da redação do parágrafo único do artigo 149 do CTN, nos seguintes termos:

É manifestamente imperfeita a redação do § único do artigo 149, pois a revisão do lançamento não somente deve “iniciar-se”, mas também “concluir-se” dentro do prazo decadencial assinalado por lei para o exercício do próprio poder de lançar. Isto mesmo resulta da natureza do lançamento suplementar que, como vimos, não representa uma renovação do lançamento anterior, ou um novo lançamento, sendo apenas um elemento integrativo daquele, que se lhe adiciona. O prazo de decadência do poder de revisão do lançamento é, pois, o mesmo do relativo ao poder de efetuar o lançamento revisto.¹³³

Observa-se que, em outros termos, o prazo estabelecido para o exercício do poder de rever o ato de lançamento está atrelado ao mesmo limite temporal conferido para o exercício originário.

Neste sentido, após o transcurso do prazo decadencial para exercer o direito de revisão de ofício do lançamento, este torna-se imutável, do mesmo modo que decorrido o prazo de o contribuinte impugnar o lançamento, este não poderá mais se insurgir

¹³² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 de janeiro de 2020.

¹³³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 de janeiro de 2020.

administrativamente, constituindo-se o crédito definitivamente, só cabendo buscar no Judiciário seus eventuais direitos. Extrai-se daí existirem duas manifestações do efeito preclusivo, um diz respeito a impossibilidade de modificação do ato administrativo e a outra quanto ao impedimento de impugná-lo.

Não bastasse isso, são três os elementos que compõem a revisão do lançamento, sendo eles, “A fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; a omissão de ato ou formalidade essencial; a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.¹³⁴ Pode-se inferir, portanto, que os vícios que acarretam a declaração de nulidade ou reforma do ato de lançamento fiscal são a fraude, vício de forma e o erro.

A doutrina pátria vem buscando, ao longo dos anos, compreender se o erro de fato seria fundamento à revisão do lançamento fiscal ou se também estaríamos diante de invocável o erro de direito.

Este entendimento traduz-se pela irreversibilidade do lançamento fiscal com sustentáculo em erro de direito. Aponta-se para a inadmissibilidade de o Fisco insurgir “*contra factum proprio*” e anular, de ofício, determinado lançamento e realizar outro, ou ainda, gerar lançamento suplementar, motivando sua ação a partir de alegações de que se passou a adotar critérios jurídicos distintos do que foram utilizados inicialmente no primeiro lançamento.

Isto ocorre sob o fundamento de que o direito é, presumidamente, do conhecimento da autoridade encarregada da sua aplicação, e, por esta razão, sendo o lançamento tributário um dever funcional da mencionada autoridade, a ela é atribuída a incumbência de não incorrer em erro ao aplicar o direito ao caso concreto, sob pena de impedimento de retificar posteriormente o ato praticado.

Partindo-se deste cenário, surge no ordenamento jurídico a tensão entre o princípio da legalidade, sustentando a possibilidade de revisão dos atos ilegais e o princípio da segurança jurídica, o qual se baseia na estabilidade dos atos que declaram situações jurídicas.

Na esteira dessa premissa, Alberto Xavier explana que não se pode dizer, “Nem que a invocação do erro de direito é incompatível com o princípio da segurança jurídica nem, ao contrário, afirmar-se que a proibição da sua invocação é incompatível

¹³⁴ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.264.

como princípio da legalidade”¹³⁵, nesse ponto, trata-se de matéria de livre gerência do legislador em determinar e ponderar, com o devido equilíbrio, a aplicação dos dois princípios.

Vislumbra-se, assim, que o entendimento da maioria da doutrina funda-se em que erro de direito em concreto e modificação de critérios jurídicos, ou seja, erro abstrato, são dois limites, os quais, embora distintos, podem cumular-se, ao poder de revisão do lançamento fiscal.

Ademais, o princípio da segurança jurídica, visando a proteção do contribuinte frente a abstração em que o lançamento fiscal se traduz, elencou alguns limites objetivos ao poder conferido à administração pública de rever o seu ato. Tais limites estão visceralmente vinculados aos deveres que recaem sobre o poder público de perseguir a verdade material no transcurso do ato de lançamento.

Deveras, para basear o poder de revisão do lançamento fiscal, o CTN, em seu artigo 149, inciso VIII, prescreve o conceito de “novos fatos ou novos meios de prova”, que serão utilizados como esteio para a demonstração de inexatidão no ato administrativo, estando este entendimento inserido também, ainda que implicitamente, no conceito de “alteração”.

No entanto, surge o óbice em compreender o que são novos fatos e/ou novos meios de provas no procedimento administrativo de lançamento. O desafio percorre em delimitar o que se entende por “um mesmo fato”, sendo este impedido de ser revisto, salvo mediante novas provas, do que se considera “um novo fato”, estando este passível de revisão, tendo por certo que os fatos analisados devem, necessariamente, estar inseridos no objeto do lançamento.

Absorve-se deste entendimento que os fatos não inseridos no objeto do lançamento fiscal anterior não ensejam a revisão do lançamento, devido a ruptura na identidade deste, mas a um novo lançamento.

A preclusão no procedimento administrativo consiste na observância da regra *ne bis in idem*, restringindo o alcance do poder de revisão pela ocorrência de novos fatos e novos meios de prova. Fatos alcançados pelo instituto da preclusão, não são apenas fatos efetivamente conhecidos pela autoridade fiscal, mas aqueles em que a administração deveria, de ofício, ter conhecimento, sendo, portanto, o limite de investigação dos fatos

¹³⁵ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 268.

pelo Fisco o próprio limite da preclusão, e, por conseguinte, do poder de revisão do lançamento fiscal.

No tocante a eficácia do instituto da preclusão no lançamento fiscal, Alberto Xavier explica que:

A eficácia preclusiva do lançamento, decorre do fenômeno da abstração, envolve, como consequência inexorável, a prevalência da relação abstrata, declarada pelo título (crédito tributário) sobre a relação material subjacente (obrigação tributária), uma vez não exercidos os poderes conferidos por lei para que, tanto a Administração, quanto os contribuintes, possam, pela invocação da causa, restaurar a verdade material, destruindo a abstração gerada pelo título.¹³⁶

A eficácia da aplicação da preclusão no lançamento fiscal se dá pela necessidade de garantir meios capazes de manter a estabilidade dos atos já produzidos, impossibilitando que a qualquer momento as partes invoquem diversa situação tributária, apoiando-se na verdade material, a fim de dizimar os efeitos produzidos pela obrigação tributária.

A preclusão, bem como a irrevisibilidade e inimpugnabilidade prestam-se a obstar que os atos tributários, declarados pelo lançamento, sejam objeto de novas apreciações, seja pela autoridade que praticou o ato primário de lançar a obrigação tributária, ou por autoridades diversas desta.

O lançamento fiscal recebe o status de imodificável caso sejam transpostos os limites do poder de revisão, seja pelo transcurso do prazo decadencial, denominado limites temporais, ou pela ausência de fundamentos que justifiquem a revisão, conhecido como limites objetivos.

Como explicitado alhures, em suma, os limites temporais observam o prazo de decadência do direito de revisão dos atos, já os limites objetivos limitam-se à impossibilidade de invocar erro de direito ou mudança de critérios jurídicos como base para revisão do lançamento.

Esta estabilidade conferida aos atos administrativos de matéria fiscal enseja a discussão acerca da natureza jurídica destes, entendendo alguns doutrinadores tratar-se de coisa julgada formal. No entanto, demais doutrinadores reforçam que a coisa julgada é característica inerente aos atos jurisdicionais, optando por utilizar nomenclatura distinta

¹³⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 422.

desta, afirmando que o ideal é falar em efeito de fixação, ou apenas estabilidade da decisão.

O eminente doutrinador Alberto Xavier explica que se tratando de ato administrativo, mais precisamente de lançamento fiscal, está adstrita a uma “certeza instrumental”, realizando diferenciação no tocante aos atos jurisdicionais. *In Verbis*:

À *certeza final*, própria do ato jurisdicional, há que contrapor, pois, a *certeza instrumental*, própria de certos atos administrativos. Neste último caso se encontra precisamente o lançamento, no qual a criação de uma certeza objetiva, materializada na formação de um título abstrato, não é o objeto último a que a Administração fiscal tende, mas o pressuposto para o eficaz exercício dos seus direitos de crédito tributários.¹³⁷

Os limites a que estão submetidas as autoridades fiscais no tocante ao reexame dos atos tributários inerentes ao lançamento possuem natureza de preclusões processuais. A imutabilidade do lançamento fiscal, proveniente da constatação de se terem ultrapassado os limites objetivos ou temporais para a revisão, não caracteriza “coisa julgada formal”, tratando-se apenas de preclusão processual.

III.III JURISPRUDÊNCIA DO CARF

No transcurso do trabalho expôs-se acerca do rol de nulidades passíveis de serem encontradas nos atos de lançamento. A atividade a ser exercida pela autoridade fiscal deve, necessariamente, encontrar lastro nos preceitos legais, sob pena desaguar na ocorrência de vícios no lançamento, ocasionando, por vezes, a retificação do ato maculado, afim de conferir segurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária e o fiel cumprimento das normas atinentes à matéria.

Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, apresenta em diversos julgados, posicionamentos a propósito da matéria estudada que servem de verdadeiros parâmetros para as autoridades fiscais no exercício de suas funções e, bem assim, aos contribuintes na defesa de seus direitos.

Entrementes, a jurisprudência no CARF não é pacífica ao contemplar a taxatividade do rol de nulidades apresentadas na legislação tributária, demonstrando haver pelo menos duas correntes. A primeira defende que somente poderá ser decretada a

¹³⁷ XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 285.

nulidade em situações em que se constata incompetência e nos casos em que seja prejudicado o direito de defesa, como segue:

NULIDADE DO LANÇAMENTO- Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE NORMAS INSERIDAS LEGALMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO - Súmula 1ºCC nº 2: ‘O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA – Comprovado nos autos o evidente intuito de fraude praticado pela contribuinte, evidenciado não só pela não apresentação dos documentos, mas pela apresentação das DCTF’s e DIPJ’s zeradas quando na verdade houve faturamento, correta a aplicação da multa em seu percentual agravado.

TRIBUTOS REFLEXOS – CSLL, PIS E COFINS - Tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que possuem com o lançamento principal, a decisão proferida em relação ao IRPJ deve ser estendida às exigências reflexas. Recurso Voluntário Improcedente.¹³⁸

A segunda corrente, no entanto, defende que a decretação de nulidade também poderá ser conduzida caso o lançamento seja lavrado em desconformidade com o disposto no artigo 142 do CTN, que dispõe basicamente acerca do conteúdo/substância do ato administrativo, senão vejamos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF EXERCÍCIO: 2002. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

Deve ser mantida a glosa de despesas médicas e odontológicas por insuficiência de comprovação hábil e idônea do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços por profissional habilitado.

Recurso negado.¹³⁹

¹³⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 101-97135, Relator: Valmir Sandri, sessão de 06/02/2009. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 12 de maio de 2019.

¹³⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 108-09794, Relator: Cândido Rodrigues Neuber, sessão de 18/12/2008. Disponível em:

É de conhecimento daqueles que lidam com o direito que os atos administrativos se presumem verdadeiros até que seja provado o contrário, ou seja, são considerados válidos e realizados em conformidade com a legislação que integram o ordenamento jurídico pátrio. Desta feita, os atos administrativos fiscais somente podem ser considerados nulos quando outro ato seja expedido que assim o reconheça, sendo admitidos como válidos, portanto, até que referida conduta seja eventualmente adotada.

Ressalte-se, igualmente, que o lançamento é ato administrativo que confere liquidez ao crédito tributário exigido, decorrente da atividade vinculada conferida às autoridades legalmente competentes e, por esta razão, os ocupantes de demais cargos não são competentes para realizar nem mesmo o ato de identificação do sujeito passivo, tal como se extrai do artigo 142 do CTN:

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.¹⁴⁰

Ao tratar da nulidade por força do artigo 142 do CTN, o CARF posicionou-se da seguinte maneira:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio, princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 de maio de 2019.

¹⁴⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado.¹⁴¹

No intuito de explanar melhor as diferenças entre vício formal e material, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais colheu precedente que versa acerca da matéria com muita propriedade e, bem assim, os possíveis efeitos da aplicação, ou não, do artigo 173, inciso II, do CTN. Vejamos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012
PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. EMPRESA FALIDA.
RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES.

A intimação do Administrador Judicial da massa falida para atuar no procedimento de fiscalização é essencial, principalmente quando este era o único apto a representar a contribuinte perante os órgãos públicos após a decretação judicial da falência.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Assim, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir eventual vício formal detectado, intimar o contribuinte para apresentar informações,

¹⁴¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 1301-002.975. Processo 10580.721374/2016-16. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?i dAcordao=7287279>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou essencial ao ato praticado.¹⁴²

Ainda nesse sentido, ao tratar dos vícios que maculam o ato administrativo de lançamento, o CARF se pronunciou da seguinte forma:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/04/1999 a 30/04/1999, 01/05/1999 a 31/05/1999, 01/11/1999 a 30/11/1999, 01/01/1997 a 31/12/2002 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável. Recurso especial negado.¹⁴³

Partindo-se das premissas encimadas, em seu voto, exarado nos autos do processo abaixo transcrito, o Conselheiro fazendário Elias Sampaio Freire teceu comentários pertinentes a respeito do tema, traduzindo o entendimento a propósito dos vícios no lançamento, como segue:

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o

¹⁴² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão 1301002.975. Relator: FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO. Sessão de 11/04/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

¹⁴³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 9202-001.721. Processo: 12045.000073/2007-49. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?iAcordao=4746952>. Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

[...]

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a 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, caracteriza existência de vício de natureza material. [...]¹⁴⁴

Além disso, a seguinte decisão traz importantes considerações a propósito da decretação dos vícios de natureza formal e material, senão vejamos:

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. EMPRESA FALIDA. RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES.

A intimação do Administrador Judicial da massa falida para atuar no procedimento de fiscalização é essencial, principalmente quando este era o único apto a representar a contribuinte perante os órgãos públicos após a decretação judicial da falência.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento inculpada no

¹⁴⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Acórdão 9101-002.976, 1ª Turma. Processo 12898.000822/200969. Disponível em: https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/03/csrf-vicios-material-e-formal-decisao_12898000822200969.pdf. Acesso em: 23 de fevereiro de 2020.

artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. Assim, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir eventual vício formal detectado, intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou essencial ao ato praticado.¹⁴⁵

Ademais, é imprescindível ressaltar a finalidade prática que permeia o trabalho, já que o Código Tributário Nacional estabelece regra especial para a decadência no ato administrativo de lançamento, utilizando-se de normas específicas para as diferentes modalidades de vícios no lançamento fiscal. E, neste sentido, mister transcrever a ementa do julgado abaixo, que muito bem traduz o entendimento mais remansoso sobre a matéria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2003 DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. Uma vez que não definitivamente constituído o crédito tributário em questão no âmbito administrativo, com relação à fluência dos prazos processuais o instituto a se avaliar a ocorrência é o da decadência do direito de a Fazenda pública constituir o crédito por meio do lançamento. Nos lançamentos por homologação, como é o caso do IRPF, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário extingue-se em 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL A aplicação dos juros de mora sobre o imposto lançado, calculados com base na taxa Selic, é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL A aplicação da multa de ofício de 75% no lançamento é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal.¹⁴⁶

¹⁴⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF, Acórdão 1301-002.975. Processo: 10580.721374/2016-16. Sessão de 11/04/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2020.

¹⁴⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF, Acórdão 2001-003.232. Sessão de 20/05/2020. Disponível em:

Outro não foi o entendimento exarado nos autos do processo abaixo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. Uma vez que não definitivamente constituído o crédito tributário em questão no âmbito administrativo, com relação à fluência dos prazos processuais o instituto a se avaliar a ocorrência é o da decadência do direito de a Fazenda pública constituir o crédito por meio do lançamento. Nos lançamentos por homologação, como é o caso do IRPF, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário extingue-se em 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal.

JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL A aplicação dos juros de mora sobre o imposto lançado, calculados com base na taxa Selic, é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL A aplicação da multa de ofício de 75% no lançamento é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal.¹⁴⁷

Por razões de segurança jurídica, a legislação tributária determina prazo decadencial de 05 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário atinente a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que começa a ser contado a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme se extrai do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Assim decidiu o CARF, seguindo o entendimento legal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2011, 2012, 2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE FATO. Constatado erro de fato no julgado, cabem embargos de inominados para prolação de nova decisão para sanar o vício. RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2020.

¹⁴⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF, Acórdão 2001-003.229. Sessão de 20/05/2020. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2020.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

A constituição do crédito, como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos.

DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. POSSIBILIDADE. A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação e fraude, hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.¹⁴⁸

Ademais, a Lei nº 11.457/07, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, determina que são atribuições dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, no exercício de sua competência “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário; e elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo fiscal”¹⁴⁹. A competência é matéria e essencial às atividades fiscais, pois um ato praticado por autoridade incompetente macula o ato administrativo, tornando-o nulo. Assim entende o CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2001a 31/12/2004 AFERIÇÃO INDIRETA/ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE. Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Com fulcro no artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, constatando a

¹⁴⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF, Acórdão 2301-007.043. Sessão de 06/02/2020. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2020.

¹⁴⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 11.457/2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 23 de fevereiro 2020.

fiscalização que a escrituração contábil da empresa não representa a movimentação real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, aplicar-se-á a aferição indireta para apuração das contribuições devidas, incumbindo à empresa o ônus da prova em contrário. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO - TIAF. INEXIGIBILIDADE. Com o advento da Instrução Normativa nº 100, publicada em 24/12/2003, a qual revogou a IN nº 70/2002, tornou-se desnecessária a emissão do Termo de Início de Fiscalização, não estando referido termo incluído no rol dos documentos necessários à instrução e validade do processo administrativo fiscal, elencados no artigo 688, daquele ato normativo. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. Conforme preceitua o artigo 142 do CTN, artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91 e artigo 8º da Lei nº 10.593/2002, c/c Súmula nº 05 do Segundo Conselho de Contribuintes, compete privativamente à autoridade administrativa - Auditor da Receita Federal do Brasil -, constatado o descumprimento de obrigações tributárias principais e/ou acessórias, promover o lançamento, mediante NFLD e/ou Auto de Infração.

Recurso Voluntário Negado.¹⁵⁰

Portanto, constata-se facilmente do acervo jurisprudencial apresentado que, para ser executada a atividade fiscal é necessário que se observe um conjunto de normas e princípios que norteiam o sistema tributário, servindo de parâmetro para aqueles que dispõem da competência para a execução das atividades tributárias, visando o fiel cumprimento das normas e a proteção do contribuinte ante a atividade do Fisco de constituir obrigação tributária.

III.IV ANÁLISE CRÍTICA

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a lavratura das autuações/notificações fiscais, é prerrogativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal, como resultado da execução de auditoria e fiscalização que objetiva a verificação

¹⁵⁰ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF, Acórdão 206-01821. Relator: Sessão de 04/02/2009. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 de fevereiro 2020.

do cumprimento da legislação previdenciária/tributária, e que pode resultar no lançamento e constituição dos correspondentes créditos apurados, possibilitando a instauração do respectivo processo administrativo.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é consabido que após a lavratura do Auto de Infração, o contribuinte tem em sua defesa a possibilidade de impugná-lo perante o Delegado da Receita Federal do local do ato administrativo. Se a Delegacia de Julgamento da Receita Federal entender procedente o lançamento, o autuado pode, ainda administrativamente, em 2ª instância, recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que é um Pretório imparcial, onde poderá ter sua pretensão reapreciada. Igualmente, poderá o contribuinte, antes ou após o processo administrativo fiscal, buscar o Judiciário com a finalidade de contestar o lançamento fiscal.

Neste campo de atuação do contribuinte, vários serão os argumentos passíveis de lastrear sua pretensão contra a exigência fiscal. Mas, preliminarmente, antes de adentrar ao mérito da demanda, caberá ao autuado analisar se a constituição do crédito tributário, a partir do ato administrativo do lançamento, observou os pressupostos legais necessários à sua validade.

E, partindo destas premissas, inúmeros são os requisitos do lançamento, seja de natureza formal ou material, que deverão ser observados de maneira a validar referido ato administrativo, cabendo ao contribuinte conhecer de aludida matéria, com a finalidade de ampliar o seu campo de defesa. Igualmente, ao auditor fiscal, impõe-se ter conhecimento de tais parâmetros, sobretudo a partir da jurisprudência administrativa, com o fito de oferecer melhores condições à prática do ato administrativo do lançamento.

Como vimos, este estudo tem o escopo de elencar os vícios que podem macular o ato administrativo do lançamento fiscal, a partir da confrontação com os pressupostos necessários à sua validade, bem como a natureza de aludidos equívocos, irregularidades e/ou ilegalidades, e os seus respectivos efeitos.

De modo geral, sem adentrar por ora nas especificidades, o lançamento fiscal, meio de constituição de créditos tributários, encontra lastro no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.¹⁵¹

Na esteira da legislação que contempla a matéria, notadamente artigo 142 do Código Tributário Nacional, constata-se que, ao mesmo tempo em que o *caput* estabelece ser o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa (Auditor Fiscal), determina, em seu parágrafo único, que aludida atividade fiscal é vinculada. Ou seja, vinculada às normas legais de regência e ao amplo direito de defesa e contraditório do contribuinte, com o fito de resguardar a regularidade do procedimento fiscal, devidamente conduzido nos limites impostos pela legislação tributária, culminando com o ato administrativo do lançamento.

É o que determinam os artigos 194 e 196 do Códex Tributário, abaixo transcritos, confirmando a necessidade de a autoridade administrativa observar a legislação tributária quanto aos temas específicos, senão vejamos:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.¹⁵²

Aludida explicação mostra-se necessária para se concluir que a atividade administrativa, ao constituir o crédito tributário mediante o lançamento, encontra limites e requisitos insculpidos na legislação específica, começando pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional e demais normais pertinentes.

E, neste contexto, ressaltam-se os pressupostos formais e materiais dos lançamentos fiscais, os quais poderão ou não ser passíveis de correção, seja no próprio

¹⁵¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

¹⁵² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 17 de janeiro de 2020.

processo administrativo fiscal ou mesmo a partir de novo lançamento substitutivo a outro considerado maculado/nulo.

Destarte, conforme explicitado alhures, a Notificação Fiscal/Auto de Infração é documento pelo qual o Poder Público introduz a norma individual e concreta no ordenamento jurídico, impondo ao particular a obrigação ali inserida.

Ocorre que, para que assumam *status* de norma válida, pressupõe a observância de certas exigências legais, sem as quais não há a força cogente que lhe é inerente.

Dentre estas exigências encontra-se a expressa motivação que, em última análise, é composta pelo motivo legal (pressupostos legais que embasaram a capitulação do suposto crédito previdenciário) e pelo motivo do ato (descrição exaustiva dos pressupostos de fato que se subsumiram ao motivo legal indicado).

A Notificação Fiscal/Auto de Infração, portanto, como modo de expressão da atividade estatal no exercício da função administrativa, para ser considerado válido, apresenta-se com características particulares que lhes dão feições próprias, encerrando aquilo que Celso De Mello, considera “as duas ideias centrais com que se constrói o direito administrativo: garantia dos administrados e prerrogativas da Administração”.¹⁵³

Como garantia dos administrados é que se exige que todos os atos administrativos sejam motivados, e de forma satisfatória, a ponto de permitir que o particular possa, de plano, identificar a conduta que está sendo jungido a cumprir, ou obrigação que deve satisfazer.

Além do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento fiscal, notadamente no âmbito dos tributos federais, encontra guarida também em outras normas legais, a começar pelo artigo 37 da Lei nº 8.212/91, contemplando a exigência de contribuições previdenciárias, *in verbis*:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).¹⁵⁴

¹⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ato Administrativo e Direito dos Administrados. São Paulo: Revista dos Tribunais p. 20.

¹⁵⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 8.212/91. Brasília, 24 de julho de 1991. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 12 abril de 2020.

Por sua vez, ainda na esfera das contribuições previdenciárias, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, em seu artigo 243, assim preceitua:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Grifamos).¹⁵⁵

Nos moldes dos artigos 467 e 468 da Instrução Normativa RFB n° 971/2009, não restam dúvidas que o Auto de Infração é documento constitutivo de créditos tributários arrecadados pela autarquia federal, apuradas mediante procedimento fiscal.

Portanto, tratando-se de documento constitutivo de créditos, a IN RFB n° 971/2009, estabelece no artigo 468, que o Relatório Fiscal/Termo de Constatação de Infração Fiscal deverá conter a narrativa dos fatos verificados no procedimento fiscal que deram origem ao lançamento, com a identificação clara e precisa: (I) do fato gerador da obrigação previdenciária principal inadimplida; (II) do período a que se refere; (III) bem como o fundamento legal; e (IV) as alíquotas aplicadas, que poderão constar do próprio Relatório Fiscal ou em remissão a anexos da autuação, tudo de conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, demonstra-se que a clareza é um requisito essencial no relatório fiscal. E, de acordo com o Dicionário HOUAISS da Língua Portuguesa, a palavra “*clara*”, devidamente citada no texto da IN n° 100/2003, significa “*transparente, translúcido, límpido*” ou aquilo “*que não apresenta ambiguidade nem oferece dúvidas*”. Igualmente, a palavra “*precisa*” tem como significado aquilo “*que expressa fielmente e com clareza o pensamento, rigoroso, exato, categórico*”.¹⁵⁶

Como se observa, ao promover o lançamento, deverá o fiscal autuante explicitar, de forma clara, como alcançou os valores lançados, bem como as fontes sobre as quais se debruçou, bem como os fundamentos legais que escoram o procedimento fiscal eleito neste desiderato, bem como os próprios tributos exigidos.

¹⁵⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto 3.048/99. Brasília, 06 de maio de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 12 abril de 2020.

¹⁵⁶ HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Objetiva. p. 357.

Qualquer omissão ou equívoco nesta atividade provocará grave prejuízo para o contribuinte, tendo em vista que ficará sem subsídios fáticos e/ou jurídicos para demonstrar, satisfatoriamente, as razões pelas quais não devem ser cobrados referidos tributos.

E, repita-se, a ausência de motivação do ato administrativo, ou, ainda, qualquer deficiência neste elemento indispensável, é prejudicial ao total conhecimento das razões legais embasadoras da imposição tributária, importando em absoluto cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Em razão deste aspecto, e ao tecer comentários acerca do ato administrativo de lançamento tributário, Aurélio Seixas Filho assim preceitua:

Se o administrado ou contribuinte tem o direito de conhecer os fundamentos do ato administrativo, não há razão jurídica que justifique não constar expressamente do lançamento tributário a sua causa impulsiva ou seus motivos, o que permite, assim desde logo, que cientificado ou notificado das razões do Fisco, possa o sujeito passivo preparar a sua defesa sem mais delongas.¹⁵⁷

A motivação do ato administrativo é condição essencial à sua validade, e sua omissão ou deficiência importa na nulidade/improcedência do lançamento. É o que determina o artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o contencioso administrativo no âmbito da administração federal, onde se afirma que: “Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos. [...]§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”¹⁵⁸

Como se verifica, o motivo é o pressuposto de fato e sua descrição encontra-se expressa na motivação do ato administrativo. Assim sendo, de nada adiantaria a previsão constitucional garantidora aos cidadãos do direito ao contraditório e ampla defesa em processo judicial e administrativo se não lhes fossem conferidos meios para produzir as impugnações aos atos administrativos ilegais.

Com efeito, pela motivação dos atos administrativos, e no caso em exame, dos Autos de Infração, o sujeito passivo da exação conhece os motivos pelos quais determinada carga impositiva sobre si recai.

¹⁵⁷ SEIXAS FILHO, AURÉLIO PITANGA. Invalidez de Lançamento Tributário por Cerceamento de Direito de Defesa: ausência de motivação. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário. 2015. p. 92.

¹⁵⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 9.784/99. Brasília 29 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 02 de abril de 2020.

Repita-se. É pela motivação que o Poder Público enuncia os motivos de fato, subsumindo a base legal, que deu ensejo à cobrança do valor ali discriminado e à aplicação de penalidade.

I) Dos Vícios no Lançamento Fiscal

Antes mesmo de se adentrar às demais questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões possíveis, *a priori*, de serem levadas a efeito em um julgamento em favor do contribuinte, quais sejam, vício formal, material ou (im) procedência do lançamento.

O vício formal, em nosso entender, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

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

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà 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 número¹⁵⁹

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é “[...] A omissão

¹⁵⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto 70.235. Brasília, 06 de março de 1972.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 12 de abril de 2020.

ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato. ”¹⁶⁰

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, inculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido. ”¹⁶¹

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...].¹⁶²

O Acórdão nº 107-06695, da então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da lavra do Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

¹⁶⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 4.717/65. Brasília, 29 de junho 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm. Acesso em: 12 de abril de 2020.

¹⁶¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso. Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2015/2/art20150205-09.pdf>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

¹⁶² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso. Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]”¹⁶³

Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, transcrito em linhas pregressas, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo.

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, igualmente supratranscrito, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído.

No mesmo sentido, o retrocitado artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da

¹⁶³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão 107-06695. Sessão de 09/07/2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/713195/pg-41-secao-1-diario-oficial-da-uniao-dou-de-25-09-2002>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

Notificação e/ou Termo de Conclusão de Ação Fiscal, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-Presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra “*O Vício Formal no Lançamento Tributário*”, nos seguintes termos:

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.¹⁶⁴

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoocorrência da hipótese de incidência.¹⁶⁵

LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.¹⁶⁶

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

¹⁶⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 348.

¹⁶⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão. 101-94049, Sessão de 06/12/2002. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

¹⁶⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 2ª Câmara do 1º Conselho. Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o provimento ao recurso (improcedência da autuação), implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

A rigor, a linha entre a nulidade por vício material e/ou a improcedência do feito é muito tênue, fazendo com que em inúmeras oportunidades haja uma certa dúvida em relação à qual resultado seria mais adequado.

Entrementes, como o efeito prático é basicamente o mesmo, inexistem maiores celeumas quanto ao tema, ao contrário do que se vislumbra com a nulidade por vício formal, onde todo o procedimento a ser seguido pela autoridade fiscal passa a ser conduzido de maneira totalmente diferente.

Por derradeiro, mister destacar haver quem defenda que a declaração de nulidade estaria condicionada à demonstração do prejuízo à defesa do contribuinte, notadamente quando este apresenta recurso de forma ampla e geral, contemplando toda matéria posta nos autos, entendimento que, com a devida vênia, ousamos discordar.

De início, ressalta-se que sendo o vício de natureza material, maculando os preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não se admitiria cogitar em hipótese alguma atribuir a demonstração do prejuízo à defesa para fins de reconhecimento da mácula ao ato administrativo.

Isto porque, é condição básica ao lançamento a autoridade fiscal proceder a perfeita descrição da ocorrência do fato gerador, identificar a base de cálculo correta e, bem assim, o sujeito passivo da exação tributária, sob pena de ocorrência de vício material no ato.

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando que o defeito na descrição do fato gerador da exigência fiscal fulmina o lançamento por vício material, senão vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. [...] ¹⁶⁷

Como se observa, não merece guarida a alegação de que a eventual ausência de prejuízo à defesa do contribuinte afastaria a nulidade do lançamento.

Ora, além de discordar dessa tese, por atribuir ao contribuinte e/ou seu patrono obrigação que é da autoridade fazendária, ou seja, promover o lançamento devidamente fundamentado na legislação de regência, a jurisprudência administrativa já consagrou o entendimento que se tratando de vício material no lançamento, a eventual ausência de prejuízo à defesa não tem o condão de rechaçar a nulidade incorrida, mormente em face do estabelecido no artigo 142 do CTN, consoante restou devidamente assentado nos Acórdãos com suas ementas abaixo, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. FATO GERADOR NÃO CLARAMENTE DEMONSTRADO. IRRELEVÂNCIA DA PREVISÃO DO ARTIGO 59 DO DECRETO Nº 70.235/72.

Os vícios materiais de que padecem o lançamento, sobretudo quando referente à ausência de demonstração clara dos elementos fáticos caracterizadores do fato gerador do tributo conduzem necessariamente à decretação de sua nulidade, com base no artigo 142 do CTN,

¹⁶⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 2ª Turma da CSRF. Acórdão 9202-001.924, Sessão de 30/11/2011. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7366326>. Acesso em: 25 de abril de 2020.

independentemente do quanto disposto no artigo 59 do Decreto n° 70235/72.”¹⁶⁸

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

[...].

Para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos. Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos.

Ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrado que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei n° 8.212/91 e ao art. 229, § 2° do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública.

Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado.¹⁶⁹

¹⁶⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. 2ª Turma da CSRF. Acórdão n° 9202-002.023. Sessão de 20/03/2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4955981>. Acesso em: 27 de abril de 2020.

¹⁶⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS- CARF. 2ª Turma da CSRF. Acórdão 9202-002.375. Sessão de 06/11/2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7181618>. Acesso em: 27 de abril de 2020.

Constata-se, assim, que a nulidade em razão de vício material, por se referir ao conteúdo do ato administrativo, sem o qual não oferece condições de validade, bem como de defesa ao contribuinte, não pode ser afastada com base na tese de ausência de prejuízo ao atuado.

Ademais, o prejuízo à defesa do contribuinte é evidente, tendo em vista que o vício de natureza material, por exemplo, a ausência da descrição do fato gerador, limita sobremaneira a compreensão do que lhe está sendo atribuído, cerceando, por conseguinte, seu direito de defesa, o que rechaça de pronto a argumentação daqueles que defendem referida tese.

Em linhas gerais, contemplamos acima a diferenciação dos vícios que podem macular o lançamento fiscal, bem como os seus respectivos efeitos. Por óbvio, que na análise dos casos concretos iremos nos deparar com uma infinidade de situações, cabendo ao agente público e/ou ao contribuinte ter conhecimento da norma legal, de maneira a saber apartar os casos de nulidade formal, material ou mesmo improcedência do ato administrativo, sobretudo objetivando oferecer segurança, certeza e liquidez ao crédito tributário.

CONCLUSÃO

O tema abordado no presente trabalho possui relevância notória, uma vez que o cidadão está diretamente envolvido com a atividade fiscal de tributação, por meio da relação jurídica, que institui o modo como os tributos serão cobrados, caracterizando o poder-dever do Estado de exigir, do contribuinte, o adimplemento da obrigação tributária.

De início, mister escorar a pretensão fiscal nos princípios constitucionais que regulam a matéria tributária, os quais servem de parâmetro para a aplicação das leis tributárias ao caso concreto. A Constituição Federal, por ser norma suprema no ordenamento jurídico pátrio, atua como critério de validade dos atos administrativos fiscais, definindo o sistema de fontes formais do Direito, devendo ser necessariamente observada pelos aplicadores do Direito.

No âmbito do Direito Tributário, o surgimento da relação jurídica obrigacional dá-se por meio da prática do ato administrativo do lançamento, instrumento pelo qual se estabelece norma individual e concreta, a partir da subsunção do fato constatado à norma pertinente. Em outras palavras, o lançamento é considerado, pela maioria da doutrina e jurisprudência, como ato administrativo, de competência privativa da autoridade fiscal, que visa verificar a ocorrência do fato gerador, a matéria passível de tributação, o montante devido e o sujeito passivo da obrigação.

É certo que o lançamento é o grau de certeza jurídica promovido pela administração pública, por meio das atividades exercidas pela autoridade fiscal competente, que possui o condão de constituir, liquidar e exigir o pagamento do tributo.

A obrigação tributária nasce a partir da materialização de determinada situação fática prevista em lei, ou seja, é a concretização da hipótese de incidência jurídica tributária. Tal concretização necessita de elementos de fato e de direito, além da incidência normativa tributária, que ocorre somente em fatos correspondentes à descrição normativa.

O encargo tributário é composto pela presença do sujeito ativo, na figura do Fisco e o sujeito passivo, que é o contribuinte destinatário do tributo exigido, além do objeto, que é prestação a ser cumprida pelo contribuinte. Portanto, o crédito tributário destina-se a designar o vínculo obrigacional que detém o sujeito ativo.

O Código Tributário Nacional enumera as modalidades de lançamento, quais sejam, lançamento de ofício, cujo procedimento é realizado por iniciativa da autoridade fiscal; lançamento por declaração, em que os procedimentos para realização do ato ficam

a cargo do sujeito passivo e da própria Administração Pública, competindo a Administração proceder ao lançamento; e, por fim, o lançamento por homologação, em que o procedimento prévio se dá por ato praticado pelo administrado-contribuinte, cabendo ao Fisco homologá-los ou não.

Após a realização do lançamento fiscal, este somente poderá ser alterado de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo artigo 145 do CTN, com a impugnação do sujeito passivo, por meio de recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Melhor elucidando, expedida a norma individual e concreta, esta somente poderá ser alterada ou substituída por meio da expedição de outra norma individual e concreta, por quem tenha competência legal para tanto.

O lançamento tributário, por ser ato administrativo, está submetido à teoria da nulidade dos atos jurídicos, ou seja, no deslinde do procedimento administrativo fiscal, é possível que se constate a ocorrência de vícios que o maculam, podendo acarretar a declaração de nulidade do ato.

Poderá, ainda, a administração proceder a revisão do lançamento nos casos previstos no artigo 149 do CTN, a fim de retificar os erros constatados no lançamento e produzir ato administrativo compatível com os ditames legais.

É possível verificar que a disposição legal retro mencionada no decorrer do trabalho, tem sido objeto de inúmeras análises por parte dos estudiosos do direito tributário, os quais se dividem em correntes doutrinárias, demonstrando favoritismo ou discordância no que tange às normas tributárias.

Constatou-se, igualmente, que os legisladores tributários se dedicaram a consolidar regras de perecimento do exercício do direito de manifestar inconformidade com os atos administrativos fiscais, devido ao lapso temporal determinado na norma, estabelecendo parâmetros nas regras decadenciais, a fim de proporcionar maior liquidez e segurança nas relações tributárias.

Desta feita, a aplicação da regra decadencial específica inscrita no artigo 173, inciso II, do Códex Tributário, está atrelada à ocorrência de vícios no lançamento que o macule, ocasionando a declaração de nulidade do ato, inserido em um contexto de limitação temporal. Além disso, verificou-se que a decisão administrativa decorre de um procedimento revisional do lançamento, sendo considerada importante ferramenta para resguardar os direitos do contribuinte ante as atividades do Fisco de exigir tributo.

Nesse aspecto, analisando o parágrafo único do artigo 149 do CTN, é possível inferir que a revisão do lançamento, em qualquer de suas modalidades, deve ser realizada em consonância ao prazo originalmente estabelecido para a efetivação do lançamento.

Os apontamentos expostos na pesquisa desenvolvida bem demonstram a relevância da análise da revisão do lançamento no âmbito da legalidade dos atos praticados quando da exigência fiscal, devendo ser procedidos em consonância ao qualificativo de atos vinculados à norma, conforme prevê o artigo 142 do CTN, refutando medidas restritivas de revisão do lançamento deficientes em suas exigências, independente da espécie de erro constatado, que maculam o ato de lançamento revisado.

Apresentou-se de maneira ilustrativa o Parecer COSIT nº 08/2014 devido aos pertinentes parâmetros declinados, possibilitando a conclusão de que a mencionada norma refere-se à correção do ato em razão da constatação de erro de direito. Nesse aspecto, a Administração Pública ainda se posiciona contrária à revisão, pois entende que tal medida acarretaria mudança no critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

Não bastasse isso, abordou-se a possibilidade, ou não, da junção do direito de realizar novo lançamento, a partir da constatação de vício que o torne nulo, com o limite temporal para o exercício da revisão do lançamento original. A mencionada junção, consiste na proibição de, após o transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, ao qual o crédito tributário poderia ter sido constituído, possa ser objeto de nova constituição, resultado de decisão que o declare nulo.

Neste ponto, destacou-se que, diante da verificação de vício de natureza formal, desde que esteja o lançamento dentro do prazo legal, segundo a regra prevista no artigo 173, inciso II, do CTN, é possível que o ato administrativo seja objeto de revisão e/ou substituição por parte da autoridade fazendária.

Ao passo que, a declaração de nulidade do lançamento fiscal, em virtude da ocorrência de vício material, não autoriza a aplicação da hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial previsto no inciso II do artigo 173 do CTN, de modo que o novo lançamento, caso seja realizado após o prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, os termos do artigo 150, § 4º, ou do inciso I, do artigo 173, do mesmo Diploma legal, será, por esta razão, fulminado em decorrência da decadência.

Por sua vez, o vício material possui em sua essência natureza substancial a existência do ato, maculando os aspectos essenciais e estruturais do lançamento,

justificando o entendimento de que, uma vez constatado, inexistente possibilidade de convalidação, devendo, de pronto, ser declarado nulo.

A análise da natureza jurídica do vício que macula o ato de lançamento é indispensável, visto que, a partir desta constatação é possível verificar qual prazo decadencial será adotado no caso, como verdadeira forma do poder moderador das atividades do Fisco, possuindo o condão de regular o lapso temporal razoável às atividades fiscais.

Como se observa, a distinção entre vícios formais e materiais não está vinculado somente ao âmbito acadêmico, pois possui aplicação prática de notória relevância, tendo em vista que a declaração de nulidade por vício formal modifica/restabelece o prazo que a Fazenda Pública possui para constituir crédito tributário, enquanto o lançamento afetado por vício material, poderá ser corrigido, conquanto que dentro do lapso temporal decadencial originalmente estabelecido.

Destarte, a contagem do prazo decadencial no Direito Tributário encontra amparo legal nos artigos 173 e 150, § 4º, do CTN, os quais estabelecem prazo de 05 (cinco) anos, com variações, no entanto, relativamente ao termo de início da contagem, sendo uníssonos, porém, em relação ao termo final consolidado na cientificação do contribuinte do lançamento.

No entanto, à luz dos esclarecimentos expostos, pode-se constatar que não há unanimidade doutrinária acerca das concepções de vício formal e material, apresentando-se três vertentes. A primeira diz respeito a diferenciação dos vícios com base na literalidade da matéria e da forma que compõem o ato. A segunda utiliza a teoria das nulidades do ato administrativo para fundamentar a existência de nulidades em Direito Tributário. Por fim, a última realiza distinção entre a incidência da norma tributária e o processo tributário, sendo este vinculado aos vícios formais, enquanto o outro aos vícios materiais.

Não obstante, no transcurso da presente pesquisa enfatizou-se a existência de limites ao poder conferido ao Fisco para a realização de revisão do ato administrativo de lançamento, sobretudo em razão do dever de observância ao princípio da segurança jurídica, bem como dos preceitos legais que regulamentam a matéria.

Atrelado a este entendimento, infere-se da legislação de regência que a regra insculpida no CTN é a da irrevisibilidade do lançamento, não podendo haver modificação no lançamento apenas por vontade do Fisco, sendo obrigatória a observância aos requisitos legais para tal medida.

Este entendimento decorre na análise do artigo 145 do CTN, o qual prevê rol taxativo de situações que ensejam a revisão do lançamento fiscal. Mais a mais, necessário se faz observar o disposto no artigo 149 do CTN, que possibilita a autoridade competente realizar a revisão de ofício do lançamento, conquanto que devidamente fundamentada e motivada, demonstrando as razões de fato e de direito que justificam a adoção de tal medida.

A terminologia “revisão” do lançamento traduz a possibilidade de modificação daquele ato administrativo, que ocorrerá mediante iniciativa de ofício da autoridade fiscal competente, ou mesmo a partir de impugnação interposta pelo sujeito passivo da obrigação tributária, incluindo a possibilidade de oposição de recurso de ofício.

Outrossim, um limite ao poder revisional do lançamento importante a ser mencionado refere-se à preclusão, que constitui na observância do *ne bis in idem*, em que limita o exercício de revisão pela ocorrência de fatos e meios de provas novos. Sua eficácia está adstrita à necessidade de manter a estabilidade nas relações do Fisco com o contribuinte, obstando que a qualquer momento se invoque situação jurídico tributária, devendo observar os prazos legalmente estabelecidos para o exercício de determinados direitos.

Frisou-se também a diferenciação de limites temporais e objetivos, nos quais observa-se a regra de decadência do direito de revisão (limites temporais) e a impossibilidade de valer-se do erro de direito ou modificação dos critérios jurídicos com fundamento na revisão do lançamento.

Igualmente, contemplou-se no decorrer deste estudo os diversos posicionamentos jurisprudenciais do CARF, que tratam das matérias aqui suscitadas, expondo o modo como entende os julgadores acerca do lançamento fiscal e os demais institutos a ele inerentes.

Finalizando o estudo, vislumbra-se a relevância dos institutos estudados nesta pesquisa, notadamente por se prestarem a nortear as atividades exercidas pela Administração Pública no âmbito tributário, objetivando sempre proporcionar segurança jurídica aos administrados, em especial àqueles a que se destinam as obrigações fiscais e, bem assim, conferir certeza e liquidez ao crédito tributário constituído pela autoridade fazendária. Em especial, ao tratar dos vícios que maculam os atos de lançamento, têm-se que é imprescindível a análise da natureza do erro constatado no lançamento, a fim de que seja aplicada a norma específica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático, 9 ed. rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. O controle Difuso de Constitucionalidade como Elemento de Harmonização e Integração do Sistema Tributário Nacional. Dissertação de mestrado, 2016.

BALEIRO, Aliomar. DERZI, Misael Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro Comentado, 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BORGES, José Souto Maior, Lançamento Tributário, 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CABRAL, Carlos Maurício. Comentários sobre o Lançamento Tributário. Recife: Nossa Livraria, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário brasileiro, 6 ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2002.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em novembro de 2019.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 211.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA, Ricardo J. Manual do ICMS do Estado de São Paulo. São Paulo: Editora Ferreira, 2006. Disponível em: http://www.editoraferreira.com.br/public/medias/ICMS-SP_PROCESSO_ADM_TRIB.pdf. Acesso em 07 abril. 2020.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento Tributário. Revisão e seus Efeitos. 1ed. São Paulo: Noeses, 2014.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 27 ed. São Paulo: Atlas. 2012.

HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “Auto lançamento”. 2 ed. São Paulo: Quarter Latin. 2010.

HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Objetiva.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 12 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário: Regra de Direito e Segurança. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MARTINS, Ricardo Marcondes. Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes, Direito administrativo brasileiro. 36 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Camila Lorga Ferreira. Conceito de Lançamento Tributário e sua relação com as categorias norma, procedimento e ato. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/conceito-de-lancamento-tributario-e-sua-relacao-com-as-categorias-norma-procedimento-e-ato/>. Acesso em julho de 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 17 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS-CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>.

NEDER, Marcos Vinicius Lópes, MARIA TERESA MARTÍNEZ. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito financeiro: Curso de Direito Tributário. 3 ed. José Bushatsky Editor.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PORTAL JURÍDICO. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/337057-vicios-materiais-e-formais-e-o-direito-de-a-fazenda-publica-efetuar-novo-lancamento-tributario>.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Código Tributário Nacional. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

QUEIROZ, Mary Elbe. Revisão do Lançamento Tributário: O Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética. 2002.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. Parecer Normativo COSIT nº 08, de 03 de setembro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>.

ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Almedina Brasil. 2018.

RODRIGUES, Silvio. Instituições de Direito Civil. 21 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2005.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do Lançamento Tributário. Niterói: UFF, 1988.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Invalidez de Lançamento Tributário por cerceamento de direito de defesa: ausência de motivação. Revista Dialética de Direito Tributário. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/biblioteca/>.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Comentários ao Código Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados. São Paulo : Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005.