

X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANA PAULA BASSO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuitiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020

Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 /
Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-008-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

NULIDADES FORMAIS E MATERIAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: A BUSCA POR CRITÉRIOS DISTINTIVOS COM BASE NA TEORIA DO ATO ADMINISTRATIVO

FORMAL AND MATERIAL NULLITIES OF TAX ASSESSMENTS: SEEKING DISTINCTIVE CRITERIA BASED ON THE ADMINISTRATIVE ACT'S THEORY

Davi Cozzi do Amaral ¹

Resumo

A pesquisa, de caráter dogmático, pretende determinar critérios jurídicos para a identificação da natureza das nulidades do lançamento tributário. O tema, embora controverso na doutrina, é relevante diante da sua influência na contagem do prazo decadencial para a constituição de exigências fiscais. Através de método hipotético-dedutivo, com a análise de dispositivos do Código Tributário Nacional, revisão bibliográfica e estudo de precedentes do contencioso administrativo tributário, o artigo correlaciona os vícios em cada um dos elementos do ato administrativo de constituição do crédito tributário com as nulidades formais e materiais passíveis de ocorrência no lançamento.

Palavras-chave: Lançamento tributário, Procedimento administrativo tributário, Ato administrativo, Nulidades, Contencioso administrativo tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The dogmatic research intends to set legal criteria to identify the tax assessments' nullities nature. Although a controversial issue in the legal literature, the topic is relevant to define the limiting term to formalize tax liabilities. Through hypothetical-deductive method, comprehending National Taxation Code provisions' analysis, bibliographical research and taxation administrative courts' precedents, the article correlates the vices in each of the administrative act's elements with formal and material nullities likely to occur in tax assessments.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax assessment, Taxation administrative procedure, Administrative act, Nullities, Taxation administrative courts

¹ Mestrando em Direito na UNICAP. Julgador Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo a identificação de critérios jurídicos idôneos a diferenciar vícios de caráter formal e material no lançamento tributário. Busca-se, desta forma, estudar o ato de lançamento e o seu procedimento preparatório, em cotejo com disposições de direito tributário material, a fim de possibilitar a determinação da natureza das nulidades possivelmente identificadas na análise da legalidade das exigências fiscais.

A inexistência de disciplina legal específica acerca da matéria em lei de abrangência nacional, acompanhada da verificação da existência de abordagens divergentes nas instâncias administrativas, confere maior necessidade de aprofundamento doutrinário da temática. Por isso, a diferenciação da natureza das nulidades do lançamento tem interesse para além do meramente científico, já que influi na eficiência da atividade administrativa fazendária e para a segurança jurídica de contribuintes potencialmente afetados, o que adquire maior relevância em um contexto de crise do Estado Social e de crescente endividamento no setor público.

Do ponto de vista prático, tal interesse é fundamentado na crucial diferença da disciplina da contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em casos de anulação de lançamento pretérito: muitas vezes, a possibilidade de formulação de nova exigência fiscal é atrelada à natureza formal ou material da nulidade anteriormente declarada.

A pesquisa tem caráter dogmático e se desenvolve através do método hipotético-dedutivo, com análise de dispositivos do Código Tributário Nacional, revisão bibliográfica e estudo de precedentes do contencioso administrativo tributário sobre a matéria investigada.

2. LANÇAMENTO: ATO, PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO

O instituto do lançamento nem sempre ocupou o primeiro plano da doutrina tributarista. A literatura especializada tendia a manter a mirada posta na análise da obrigação tributária em si, nas normas materiais de incidência, o que subalternizaria os aspectos administrativos e processuais do ordenamento tributário (XAVIER, 1997, p.6-9). A partir da dogmática jurídica, a dificuldade no estudo tem origem na plurissignificação do conceito, visto que o Código Tributário Nacional o qualifica como procedimento, ato e atividade¹.

Diante disso, em primeiro lugar, pode-se conceituar lançamento tributário como o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributaria e na sua conseqüente exigência” (XAVIER, 1997, p. 66), ou “a forma solene e legalmente regulada de se operar a aplicação concreta,

¹ Vide disposições do art. 142, *caput* e parágrafo único, e do art. 150.

mediante [...] trabalho exegético, da lei ao fato imponível” (ATALIBA, 2014, p. 119). Em aproximação diversa do tema, lançamento é:

“[...] ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, 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 alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido” (CARVALHO, 2009, p. 504).

Como ato administrativo, portanto, o lançamento é dotado dos classicamente considerados, por parte da doutrina nacional², elementos ou requisitos estruturais. Di Pietro (2016, p. 245-254) assim sintetiza os referidos elementos: a) o sujeito, a quem a lei atribui a competência para a prática do ato; b) o objeto, considerado o efeito jurídico imediato produzido; c) a forma, como meio de exteriorização e procedimento de formação da vontade administrativa expressada; d) o motivo, pressuposto de fato e de direito a ensejar o ato; e) a finalidade, o efeito jurídico mediato produzido, vinculada à realização do interesse público.

A partir do direito positivo espanhol, Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández formulam classificação similar (2014, p. 552-569), delimitando os elementos subjetivos (a medida da competência normativamente atribuída a cada órgão) os elementos objetivos (pressuposto de fato, motivo, finalidade, causa, conteúdo, objeto) e os elementos formais (procedimento, forma de manifestação da vontade administrativa, motivação).

Considerada tal anatomia básica do ato administrativo, é possível identificar, no lançamento tributário, cada elemento estruturante, como adiante detalhado. Aqui, de momento, cabe a ressalva de que o lançamento, por ser conceito jurídico-positivo, deve ser igualmente considerado como procedimento, já que assim também o qualifica o Código Tributário Nacional (BORGES, 1999, p. 120). Por razões de clareza, no entanto, é conveniente a utilização do vocábulo apenas para designar o ato administrativo. Neste caso, é válida a distinção entre o ato de lançamento em si dos seus atos preparatórios, mormente de coleta de provas a fundamentá-lo, assim como a diferenciação frente aos atos complementares, como a notificação da sua existência ao interessado, ou a inscrição do crédito tributário constituído em dívida ativa (XAVIER, 1997, p. 178-196).

A segregação, entretanto, não retira a relevância do procedimento como meio de atendimento de requisitos de validade do ato, propiciador do conhecimento do percurso

² Adotam categorização similar, dentre outros, Odete Medauar (2015, p. 170-174) e José dos Santos Carvalho Filho (2013, p. 106-121). Em construção diversa, Celso Antônio Bandeira de Mello (2016, p. 402-425) trata como elementos do ato o conteúdo e a forma. Classifica, ainda, os seguintes pressupostos: objetivo, subjetivo, teleológico, procedimental, causal e formalístico (2016, p. 402-425).

trilhado até a sua exteriorização, a permitir maior grau de objetividade ao resultado (MEDAUAR, 2003, p. 224). Pode, assim, ser denominado procedimento preparatório ou procedimento administrativo tributário; a sua estruturação clara e precisa, além de oferecer segurança jurídica ao contribuinte, confere eficácia à atividade fiscal, por reduzir o questionamento posterior da legalidade do ato resultante (BUJANDA, 1951, p. 211).

Os atos integrantes do procedimento preparatório, assim como o ato de lançamento, consideram-se parte do processo administrativo tributário em sentido amplo, cuja fase contenciosa, ou efetivamente processual, tem início quando apresentada impugnação pelo sujeito passivo, momento em que é instalado litígio no âmbito do contencioso administrativo tributário, integrante da Administração Fazendária (MARINS, 2016, p. 139-141).

Neste sentido, considerando que o ato de lançamento tem natureza constitutiva do crédito tributário, deve ser ponderado que a constituição definitiva, marco inicial do prazo prescricional, de acordo com o art. 174 do Código Tributário Nacional, ocorre apenas com o transcurso do prazo para impugnação administrativa daquele, ou com a imutabilidade na esfera administrativa do ato de julgamento prolatado pelo órgão revisional competente, em caso de insurgência do sujeito passivo (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 190).

Todos os citados atos integram o direito administrativo tributário, mercedores, portanto, de regência pelos princípios que orientam o sistema administrativo, reconhecendo-se o sistema tributário como subsistema daquele (ATALIBA, 2014, p. 40-41).

3. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE NULIDADES FORMAIS E MATERIAIS

Atualmente, verifica-se a retirada da característica do lançamento como pressuposto prévio e indispensável ao pagamento de tributos, passando a incumbir ao ente estatal papel preponderante de verificação do regular cumprimento dos encargos pelos particulares, aos quais a legislação impõe deveres de colaboração (XAVIER, 1997, p. 149-152). O lançamento, portanto, adquire a característica de ato efetuado a partir de uma função de fiscalização e controle, a implicar, em regra, a imposição de sanções – estas inconfundíveis, no entanto, com o ato constitutivo do crédito tributário³.

³ A confusão entre o ato de lançamento tributário e o ato de imposição de penalidade tem substância legal fornecida pelo Código Tributário Nacional quando trata da “proposição da penalidade” pela autoridade competente para o lançamento (art. 142, *caput*) e mesmo quando trata da “conversão” das obrigações tributárias acessórias inobservadas em obrigações principais “relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, § 3º). Além disso, na prática administrativa, deve-se à comum lavratura de autos de infração para atingimento de ambos os fins em conjunto: a constituição de crédito tributário decorrente da realização do fato gerador da obrigação tributária principal através de lançamento de ofício e a imposição de penalidade pecuniária pelo não atendimento

O referido fato é derivado da sujeição da maior parte dos tributos de potencial arrecadatório relevantes vigentes no ordenamento brasileiro ao impropriamente denominado, pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 150, *caput*, “lançamento por homologação”⁴. Nestes casos, conforme disposto na lei, o lançamento ocorre com a expressa homologação, pela autoridade fazendária, de atividade efetuada pelo sujeito passivo referente à antecipação do recolhimento do tributo devido, calculado sem prévio exame da autoridade administrativa.

De forma resumida, quanto a este tema, a partir do caráter de ato administrativo do lançamento tributário – com a competência privativa da autoridade administrativa para efetuarlo⁵ – é incongruente classificar como tal uma atividade a ser praticada pelo contribuinte. De igual forma, é incoerente a atribuição da característica de lançamento a ato administrativo homologatório de pagamento integralmente satisfativo de obrigação, já que desprovido de natureza constitutiva.

Mais propriamente, portanto, é possível tratar de dever do contribuinte de cálculo e antecipação de pagamento de tributo devido, em atividade a ser homologada expressamente por ato, de natureza declaratória, exarado pela Administração Fazendária. Igualmente, pode-se reconhecer a possibilidade de homologação tácita da atividade do contribuinte pelo transcurso do prazo decadencial a extinguir o direito subjetivo estatal à percepção do tributo. Inexistente homologação expressa ou tácita da atividade do obrigado tributário, o ato constitutivo do crédito a ser proferido pelo Fisco tem a característica de lançamento de ofício.

Por tais razões, torna-se mais relevante a acurada análise do instituto da decadência tributária, também tratada de forma imprecisa no Código Tributário Nacional, no art. 156, V, como causa extintiva do crédito⁶. Deste diploma, constam quatro regras distintas de contagem do prazo decadencial (previstas no art. 150, § 4º; art. 173, I; art. 173, II; e art. 173, p. único).

Para o presente trabalho, entretanto, cumpre delimitar a análise à regra veiculada pelo art. 173, II, que trata da extinção do direito fazendário à constituição do crédito tributário

a obrigações de prévio recolhimento de tributo pelo sujeito passivo. O auto de infração, no entanto, aparenta servir apenas como instrumento legal de veiculação e exteriorização de atos distintos: o de lançamento tributário e o de imposição de penalidade, ainda que formalizados em um mesmo documento. Para aprofundamento do tema, cf. BORGES, 1999, p. 155-169.

⁴ Para crítica elaborada sobre a matéria, cf. XAVIER, 1997, p. 72-90.

⁵ Vide disposição do art. 142, *caput*, CTN.

⁶ É coerente a crítica formulada por parte da doutrina à imprecisão técnica da redação do Código Tributário Nacional neste aspecto. De fato, uma vez que a decadência se refere ao prazo para exercício do direito potestativo à constituição do crédito tributário, é ilógico considerar que o seu decurso extingue o que sequer chegou a existir. Possivelmente, uma solução técnica seria a de remeter o instituto da decadência à impossibilidade de exercício do direito à satisfação do crédito nascido – o direito, não o crédito – com o surgimento da obrigação tributária, ou a extinção pela decadência do direito estatal à constituição do crédito tributário. Para maior profundidade no tratamento do tema, cf. SCHOUERI, 2015, p. 666-669.

no prazo de 5 (cinco) anos iniciado “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Na prática, portanto, ocorre a devolução do prazo decadencial à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário quando o ato administrativo de lançamento anteriormente proferido padece de nulidade de caráter formal declarada em decisão administrativa ou judicial. Não obstante existir algum debate doutrinário quanto à constitucionalidade da norma, por representar “prêmio” ao ente estatal que tenha formalizado o crédito tributário de forma viciada (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 100), a anulação do lançamento por vício formal “reabre a possibilidade de a Fazenda exigir o seu crédito, que durante 5 anos permanece incólume quanto ao seu mérito” (TORRES, 2018, p. 293).

Nesta linha, se a nulidade material de determinado lançamento tem efeito potencialmente preclusivo para o Fisco⁷ e em nenhuma hipótese interfere na fluência do prazo decadencial⁸, a nulidade de caráter formal possibilita nova discussão sobre a mesma matéria, reiterando prazo quinquenal para a formalização da exigência fiscal.

Diante do tempo normalmente decorrido entre o surgimento de obrigações tributárias e a formalização da exigência fiscal correspondente, assim como em face da duração dos processos administrativos e judiciais, a anulação do ato de lançamento por razões formais ou materiais tem crucial relevância para a possibilidade de constituição de crédito tributário, ainda que relativo a fatos já conhecidos e provados à época do primeiro lançamento. Por tais motivos, em grande parte das situações, é o reconhecimento da natureza da nulidade que determinará a possibilidade, ou não, de formulação de nova exigência fiscal em relação a obrigações anteriormente objeto de lançamento.

4. VÍCIOS FORMAIS DO LANÇAMENTO

4.1. INTRODUÇÃO DO TEMA PELA DOUTRINA

Inicialmente, é de se anotar que, no regime jurídico administrativo, o aspecto formal dos atos tem especial relevância, pois a obediência à forma e ao procedimento constitui verdadeira garantia jurídica ao administrado e à própria Administração, por possibilitar o exercício do controle de legalidade do ato resultante (DI PIETRO, 2016, p. 251).

⁷ Salvo exceções, a exemplo da veiculada no art. 149, IV, CTN: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] IV - IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória”.

⁸ À guisa do disposto no art. 149, parágrafo único, CTN: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Neste sentido, extrai-se definição útil, ainda que sintética, quanto a representar vício formal qualquer defeito “na formalização do crédito tributário, mas que não implique, necessariamente, a inexistência de uma obrigação tributária subjacente” (MACHADO SEGUNDO, p. 99). Em outra construção, Fabiana Del Padre Tomé diferencia (2016, p. 360):

“Os erros formais dizem respeito ao procedimento de elaboração do ato administrativo, acarretando defeito na enunciação-enunciada, isto é, na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta. Os erros materiais, por sua vez, são verificados no próprio enunciado introduzido no ordenamento, sendo internos à norma individual e concreta.”

Sob o paradigma da identificação dos vícios formais com os erros de fato, contrapostos aos erros de direito, dos quais derivariam vícios materiais, leciona-se:

“Uma hipótese que tipicamente se caracteriza como erro formal são os equívocos cometidos no cálculo do imposto exigido, seja na quantificação da sua base de cálculo, seja na alíquota aplicável, seja na composição da atualização monetária ou dos juros de mora. [...] Por outro lado, em se tratando de erro de direito – por exemplo, mudança de fundamentação legal para os mesmos fatos antes constatados, mas que foram equivocadamente tipificados pela administração pública – novo lançamento estaria vedado, no mínimo, como forma de garantir a segurança jurídica ao sujeito passivo.” (HORVATH, 2010, p. 98-99)

Em alguma medida, todas as definições acima possuem ressonância na prática do contencioso administrativo tributário, conforme se demonstrará adiante.

4.2. TRATAMENTO DA MATÉRIA POR ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, enquanto órgão administrativo dotado de competência para julgamentos referentes à aplicação da legislação tributária federal, tem os seguintes precedentes sobre a matéria:

“[...] NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA. O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária (típico erro de direito) constitui vício material impossível de ser convalidado. [...]” (CARF – Acórdão 1402-003.223 – Primeira Seção de Julgamento - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. – Relator: Conselheiro Evandro Correa Dias. - Julgado em: 13/06/2018)

“[...] NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. 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 impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.” (CARF - Acórdão 9101-002.146 – Conselho Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma – Relator: Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. - Julgado em: 07/12/2015)

Em Pernambuco, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado, competente para a revisão provocada de lançamento na esfera estadual, analisou a questão em julgados com ementas lavradas nos seguintes termos:

“[...] O AUTUANTE, NA ELABORAÇÃO DO DEMONSTRATIVO, INCORREU EM EQUÍVOCO MAIS GRAVE, QUE COMPROMETEU O RESULTADO ALCANÇADO, E, CONSEQUENTEMENTE A CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO DENUNCIADA. [...] O AUTUANTE INCLUIU A MOVIMENTAÇÃO DO ESTOQUE DO EXERCÍCIO ANTERIOR (ENTRADAS E SAÍDAS DE 2007), SEM CONSIDERAR QUE OS ELEMENTOS DO REFERIDO DEMONSTRATIVO OU DA EQUAÇÃO EI+ENTRADAS – SAÍDAS = ESTOQUE FINAL, DEVEM CORRESPONDER, SEMPRE, A UM EXERCÍCIO FISCAL, EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA COMPETÊNCIA E DA OPORTUNIDADE QUE PRESIDEM OS REGISTROS CONTÁBEIS [...] O ERRO NA ELABORAÇÃO DO LEVANTAMENTO INVALIDA O RESULTADO APURADO E RETIRA DO DEMONSTRATIVO O SEU VALOR COMO DOCUMENTO REVELADOR DA INFRAÇÃO DENUNCIADA. 4. PROVIMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO PARA DECLARAR A NULIDADE MATERIAL DO AUTO OU A IMPROCEDÊNCIA DA DENÚNCIA. [...]” (TATE – Acórdão 160/2014(05) – Tribunal Pleno – Relatora: Julgadora Iracema de Souza Antunes – Julgado em: 13/08/2014)

“[...] AUTUAÇÃO VÁLIDA – VALIDADE DA CONVERSÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM ALSP. 1. O recorrente pugna pela nulidade material do auto de infração [...] Alega que é nula a conversão do auto de infração em ALSP - Auto de Lançamento sem Penalidade. [...] Processo Administrativo Tributário inicia-se de ofício com a lavratura de Auto de Lançamento de Crédito Tributário, gênero, no qual são espécies o Auto de Infração, o Auto de Apreensão e o Auto de Lançamento sem Penalidade. São meios de lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário. [...] Não há nulidade na conversão de uma espécie de lançamento de ofício em outra sem penalidade. [...]” (TATE – Acórdão 141/2017(14) – Tribunal Pleno – Relator: Julgador Mário de Godoy Ramos – Julgado em: 11/10/2017)

No Estado de São Paulo, o Tribunal de Impostos e Taxas julgou da seguinte forma:

“ICMS- ITEM 1 - CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS EM VIRTUDE DA ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS REFERENTES À ENTRADA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE CONTRIBUINTE INSCRITO NO SIMPLES NACIONAL. Vício formal. Nulidade do item 1 do AIIM, dada a ausência de provas quanto à materialidade da infração. ITEM 2 - CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS DECORRENTE DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. Vício formal. Nulidade do item 2 do AIIM, dada a ausência de provas quanto à materialidade da infração. [...]” (TIT – Recurso Ordinário 185993/2011 – 8ª Câmara Julgadora – Relator: Juiz Samuel Luiz Manzotti Riemma – Julgado em: 26/04/2012)

“ITCMD (CAUSA MORTIS) – INFRAÇÃO: FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RELATIVA À SUPOSTA TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL EM DOAÇÃO DECLARADA NA DIRPF 2011/2012 – ERRO DE ACUSAÇÃO – PATRIMÔNIO RECEBIDO A TÍTULO DE HERANÇA E, NÃO, DE DOAÇÃO – VÍCIO DE CONTEÚDO E CONSEQUENTE NULIDADE MATERIAL DA AUTUAÇÃO – CANCELAMENTO DO AIIM MANTIDO – RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.” (TIT – Recurso de Ofício 4089200/2016 – 15ª Câmara Julgadora – Relator: Juiz Bruno Trevizani Boer – Julgado em: 01/09/2017)

Como se percebe dos precedentes colacionados, existe uma multiplicidade de critérios adotados pelos diversos órgãos competentes para apreciação da legalidade dos atos

de lançamento tributário. Dentre estes, percebe-se a utilização de balizas voltadas para a exata subsunção da norma tributária material e para a construção dos procedimentos prévios ao lançamento. Há, ainda, considerável apelo à dicotomia entre erro de fato e erro de direito, em relação à qual mesmo parcela da doutrina que a identifica como critério a deslindar a questão reconhece a existência de uma zona nebulosa e, conseqüentemente, a dificuldade de estabelecer os limites precisos entre um e outro defeito (HORVATH, 2010, p. 91).

Os referidos critérios, no entanto, parecem insuficientes para abarcar de forma coerente todas as situações passíveis de ocorrência na constituição de créditos tributários: a elasticidade variável da consideração da natureza dos vícios no lançamento nos precedentes citados é indicativa desta constatação. Igualmente, do tanto quanto aduzido, e confrontando as posições doutrinárias com os julgados elencados – mesmo os que se fundamentam nos mesmos critérios –, é possível vislumbrar a considerável margem de desacordo existente.

Desta forma, é válida a tentativa de enfrentamento do problema a partir da análise pormenorizada do lançamento tributário enquanto ato administrativo, buscando-se a identificação, nesta estrutura, dos elementos que, quando viciados, causam nulidades de caráter formal ou material.

4.3. O CRITÉRIO DOS ERROS DE FATO E DE DIREITO

A pretexto de introdução, cabe refutar, ainda que de forma resumida, a imediata identificação entre a ocorrência de erros de fato e o ensejo de nulidades formais, assim como a relação direta entre erros de direito e nulidades materiais.

Mesmo do ponto de vista semântico, não há ligação evidente entre erros de fato, *fáticos*, e vícios de forma, *formais*. Ainda, as hipóteses de revisão de ofício do lançamento tributário – identificadas por parte da doutrina como decorrentes da existência de erros de fato no lançamento⁹ – não representam necessariamente vícios formais, como no caso da atuação com dolo do sujeito passivo ou da superveniência de fato anteriormente desconhecido¹⁰.

Nesta última situação, exemplificativamente, não parece simples vincular a erro formal a possibilidade de exigência fiscal em relação a fatos estranhos a lançamento anterior, ainda que remetam a interregnos temporais coincidentes. Não há óbice lógico à formalização da exigência relativa a obrigações tributárias distintas, desde que respeitado o prazo decadencial originário, contado com base na data da ocorrência do fato imponible respectivo.

⁹ Para completa síntese do posicionamento desta corrente, cf. HORVATH, 2010, p. 95-99.

¹⁰ Vide, respectivamente, os incisos VII e VIII do art. 149, CTN.

Para além de tais razões, a afastarem a natureza das nulidades no lançamento da dicotomia entre erro de fato e erro de direito, Souto Maior Borges (1999, p. 281-282) considera mesmo fictícia tal distinção:

“[...] o Código Tributário Nacional em nenhum dos seus dispositivos acolhe a suposta distinção entre erro de direito e erro de fato. [...] Não se afirma que esteja tecnicamente correto o Código Tributário Nacional porque repudia a distinção entre erro de fato e erro de direito. Em verdade, sua precisão técnica resulta da conclusão de que não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito. [...] O erro na valoração e avaliação do fato jurídico tributário pelo lançamento, ao contrário do que geralmente se pensa, não configura um erro de fato (*error facti*), mas é, também ele, um erro de direito (*error juris*).”

Assim, mesmo se considerada válida ou útil a dicotomia entre erros de fato e de direito no lançamento, esta parece no mínimo insuficiente para distinguir eficazmente os vícios de caráter formal e material do ato administrativo constitutivo do crédito tributário na totalidade das situações possíveis.

5. ELEMENTOS DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

5.1. VISÃO GERAL

Inicialmente, importa anotar que, para os fins delimitados deste trabalho, não têm transcendência as nuances dos atos nulos, anuláveis e inexistentes¹¹. Não integra o objeto da pesquisa, portanto, a medida da possibilidade de saneamento ou correção de vícios verificados, sejam eles formais ou materiais, no curso de regular processo administrativo.

Conforme classificação doutrinária anteriormente mencionada quanto aos elementos do ato administrativo, para o lançamento, o sujeito competente é a autoridade administrativa designada pelo ordenamento para exercer a atividade fazendária. O objeto, por sua vez, corresponde à norma individual e concreta inserida no sistema pelo ato (CARVALHO, 2009, p. 505) – ou seja, o crédito tributário, formalizado com o revestimento externo e a partir do procedimento legalmente estabelecidos para a construção do ato. O motivo está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. A finalidade do ato, por sua vez, é a satisfação do direito subjetivo estatal à percepção do tributo.

5.2. MOTIVO

5.2.1. O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

¹¹ Para análise da questão, cf. MELO, 2012, p. 112-117.

O motivo do ato administrativo corresponde aos seus pressupostos de fato e de direito; assim, no lançamento tributário, está intimamente relacionado ao fato gerador da obrigação tributária, na terminologia adotada indiscriminadamente pelo Código Tributário Nacional para ambos os pressupostos.

Decomposto o fato gerador, à luz da lição de Geraldo Ataliba (2014, p. 53-58), no plano normativo e no plano fático, é possível afirmar que os pressupostos de direito do lançamento, de caráter abstrato, estão atrelados à hipótese de incidência estabelecida em lei. Por outro lado, os pressupostos de fato se vinculam à realização concreta da previsão normativa, com a ocorrência no mundo fenomênico do fato imponível da obrigação tributária.

5.2.2. O VÍCIO QUANTO AO FATO IMPONÍVEL

Assim, em uma primeira aproximação, é seguro afirmar que a constatação da inexistência do pressuposto de fato do lançamento – a realização do fato imponível, ou o surgimento da obrigação tributária – acarreta nulidade material no ato, uma vez que estritamente vinculada à ausência de fato jurídico a sofrer subsunção da norma tributária material. É o caso, por exemplo, da exigência de tributo a incidir sobre a venda de bens fungíveis, em relação a uma venda comprovadamente não ocorrida. Parece ser diversa, no entanto, a natureza do vício quando impossibilitada a constatação acerca da efetiva existência do fato jurídico tributário.

5.2.3. O VÍCIO QUANTO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Por sua vez, a hipótese de incidência tributária – o pressuposto de direito do ato de lançamento – pode ser vislumbrada sob diferentes prismas, através dos seus diversos aspectos, apesar de não perder as características de unidade e indivisibilidade (ATALIBA, 2014, p. 77).

Neste sentido, o aspecto pessoal da hipótese de incidência é referente aos sujeitos ativo – ente dotado de finalidade pública credor da obrigação tributária (ATALIBA, 2014, p. 83-85) – e passivo, o contribuinte ou responsável tributário; este, o sujeito, determinado pela lei, que esteja em conexão íntima, através de uma relação de fato, com o aspecto material da hipótese de incidência (ATALIBA, 2014, p. 86-88).

O aspecto temporal corresponde ao momento descrito como da consumação do fato jurídico tributário, ou “a propriedade [...] de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível” (ATALIBA, 2014, p. 94-95).

O aspecto espacial da hipótese de incidência se refere à indicação das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato imponible; está relacionado ao âmbito territorial de validade da lei tributária (ATALIBA, 2014, p. 104-105).

Finalmente, o aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência:

“Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência”. (ATALIBA, 2014, p. 106)

A base imponible do tributo é a perspectiva mensurável do aspecto material. É um conceito legal que exprime ordem de grandeza própria deste aspecto, confere possibilidade de quantificação da amplitude financeira do fato, cuja mensuração pode ser realizada apenas a partir do critério normativo adotado (ATALIBA, 2014, p. 108-109). À base de cálculo, relaciona-se a alíquota, consubstanciada na “fixação de um critério indicativo de uma parte, fração [...] da base imponible” (ATALIBA, 2014, p. 133).

Assim, o vício atinente à hipótese de incidência, em quaisquer dos seus aspectos – ou seja, ao critério jurídico utilizado na subsunção do fato tributário à norma material – tem natureza material. O defeito, nestes casos, atinge o cerne das obrigações tributárias, desconstituindo-as. Dito de outra forma, maculam a própria existência da obrigação reputada, independentemente dos caminhos trilhados para o lançamento, ato lógico e cronologicamente posterior ao surgimento da obrigação.

Adotando-se como exemplo tributo incidente sobre operações de vendas de bens fungíveis, hipoteticamente de competência municipal, teria caráter material o erro decorrente da exigência do mesmo pela União, não integrante do seu aspecto pessoal no polo ativo; igual ocorreria em lançamento efetuado em face de pessoa absolutamente estranha à relação comercial, não designada como responsável pela lei tributária – insuscetível de sujeição passiva, portanto. De idêntica maneira, estaria materialmente incorreto o lançamento que se referisse a momento em que os bens permanecessem em estoque de algum contribuinte, já que estranhas ao aspecto temporal, ou efetuado por determinado ente municipal em relação a fatos ocorridos em território de outra municipalidade, por vício nos aspectos espacial e pessoal.

Sob o prisma do aspecto material, ainda na situação hipotética acima delineada, seria ilícito o lançamento que adotasse como base de cálculo valores advindos de prestações de serviços, já que estranhos às vendas de bens fungíveis. Teria a mesma sorte eventual ato formulado com a aplicação de alíquota não prevista em lei.

Para parcela destes casos, no entanto, é necessário distinguir entre a efetiva verificação da incorreção na consideração de determinado aspecto da hipótese de incidência

quando da subsunção do fato à norma e a situação em que não seja possível confirmar o acerto (nem o erro) relativo a um aspecto. Em apego ao exemplo enunciado, na primeira hipótese, poderia tratar da confirmação de que a base de cálculo adotada tivesse origem em receitas oriundas de prestações de serviços; na segunda, cuidaria da impossibilidade de verificação de que as receitas advieram das vendas de bens fungíveis.

Nestas situações, a distinção não é meramente semântica, ou derivada de jogo de palavras. Tem, sim, origem nos diferentes níveis de confiabilidade das informações referentes aos fatos tributários disponibilizadas no mundo jurídico pelo ato de lançamento, bem como inseridas nos processos fiscais pelo sujeito passivo interessado, influenciando, assim, na própria natureza dos vícios.

Finalmente, como já mencionado, ora não se pretende deslindar as questões relativas à possibilidade de correção e adequação dos vícios no curso de processo desatado para a revisão do lançamento, ou de aperfeiçoamento do ato mediante regular processo. Apesar disso, é possível perceber, mesmo superficialmente, que nem sempre a nulidade material relativa aos motivos contamina a integralidade do lançamento. Por exemplo, se fixada base de cálculo em valores equivocados, maiores que os aplicáveis à hipótese, a parte excedente do tributo calculado é de ser materialmente anulada, sem embargo da possibilidade de manutenção da parcela remanescente, quando possível a sua identificação sem mácula aos demais elementos do ato.

Em vistas do interesse público à arrecadação tributária de acordo com as normas de incidência, e dos princípios constitucionais da eficiência administrativa, legalidade tributária e capacidade contributiva, não parece adequada ao ordenamento jurídico solução binária, de “tudo ou nada”, para questões desta ordem.

5.2.4. A CAUSA DO ATO

Na contribuição de Celso Antônio Bandeira de Mello à teoria dos atos administrativos, lista-se a causa como pressuposto lógico do ato.

A causa, nesta acepção, seria o nexó lógico entre o motivo e o conteúdo a partir da finalidade estabelecida pela lei. Não se confundiria com os pressupostos de fato, mas a eles se relacionaria. É definida, portanto, a partir da congruência entre o pressuposto em que a autoridade se baseia e o resultado do ato praticado (MELLO, 2016, p. 420-421).

A construção acerca do pressuposto lógico do ato administrativo, ou causa, e sua vinculação de pertencimento ou correlação com o elemento de motivo, é de fundamental relevância na análise do lançamento e da natureza dos seus possíveis vícios. Pela

complexidade das relações jurídico-tributárias, há situações de diversos matizes que, ainda que relacionadas a pressupostos de fato e de direito coincidentes, podem gerar o lançamento tributário por vias e com resultados diferentes. Conquanto, com efeito, a causa pareça inconfundível com o motivo imediato do ato, não parece incorreto qualificá-la como motivo mediato, ou indireto, do mesmo.

Exemplificativamente, não é estranha ao cotidiano tributário a constituição de crédito derivada de presunção legal de ocorrência de determinado fato imponível, oriunda da ausência de declaração de determinados documentos obrigatórios. Assim, o fato imponível, ainda que presumido, seria o pressuposto fático do ato, mas a inobservância do dever instrumental representaria a causa, ou o pressuposto lógico, ou motivo mediato, para tal.

Nesta situação, em caso de vício quanto à causa – no exemplo, se efetivamente entregue a declaração imputada como omissa –, a obrigação tributária subjacente não estaria necessariamente fulminada: seria possível que, mesmo a partir dos dados discriminados na declaração entregue, houvesse tributo a recolher em idêntico montante. Em outras palavras, o cerne da obrigação tributária não seria atingido, mas sim o pressuposto de caráter lógico adotado para identificá-la para o lançamento.

Desta forma, é possível considerar que, com efeito, o ato estaria eivado de nulidade pela ausência do pressuposto lógico, ou do erro quanto ao motivo mediato, mas o vício teria natureza formal. O erro, neste caso, estaria ligado à etapa procedimental da constituição da exigência, e não ao efetivo nascimento da obrigação tributária, uma vez que estranho à hipótese de incidência em qualquer dos seus aspectos.

5.3. OBJETO OU CONTEÚDO

Correntemente designado pela doutrina como objeto, o conteúdo é “aquilo que o ato dispõe, isto é, o que [...] modifica na ordem jurídica [...], a própria medida que produz a alteração na ordem jurídica [...] é o próprio ato, em sua essência” (MELLO, 405-406).

No lançamento tributário, portanto, é a “exigência individual da prestação tributária abstrata e genericamente prevista em lei” (XAVIER, 1997, p. 232); é o resultado do procedimento administrativo tributário concluído com o ato exarado, a exigência fiscal decorrente da constituição do crédito tributário.

Desta forma, não se afigura lógica a existência de vício no objeto em si do lançamento tributário, sem vinculação com defeito em qualquer dos demais elementos do ato administrativo. Por isso, a natureza da nulidade da exigência fiscal, objeto do ato, será

variável, necessariamente atrelada ao caráter do vício que tenha contaminado outro elemento do lançamento.

5.4. SUJEITO

O sujeito competente para o lançamento é, a teor da disposição veiculada pelo art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional, a autoridade dotada de competência privativa para expedir o ato. É, em regra, o servidor fazendário, indicado por regras de competência de abrangência variável – desde a lei criadora de cargo na Administração Fazendária ao ato administrativo de designação de determinada autoridade para a fiscalização de contribuinte identificado, passando pela organização em regulamento de determinados órgãos e servidores para o exercício de funções específicas atinentes à atividade fiscal.

O vício quanto ao sujeito, neste caso, tem natureza formal, uma vez que se relaciona diretamente à capacidade de atuação no procedimento administrativo tributário do qual resultará o lançamento. No caso, a competência administrativa não se confunde com a competência tributária, legislativa ou material, relacionada ao sujeito ativo da hipótese de incidência, que diz respeito ao ente tributante credor da obrigação.

5.5. FORMA

5.5.1. CONCEPÇÕES AMPLA E RESTRITA

Ao contrário do que possa ocorrer em relação aos vícios em outros elementos do ato administrativo de lançamento, é evidente, mesmo do ponto de vista semântico, que as nulidades quanto à forma têm natureza formal. Resta, entretanto, delimitar o que se compreende como tal.

De início, há consenso de que a forma compreende o revestimento exterior do ato, ou “o modo pelo qual este aparece e revela sua existência” (MELLO, 2016, p. 406). Assim, no lançamento tributário, se, por exemplo, o ato é formalizado através de instrumento diverso do aplicável conforme a lei (imaginem-se, lavrado auto de infração para hipótese de cabimento de auto de apreensão), o vício tem nítido caráter formal. Tem igual fundamento a recorrente situação em que a lei exige a assinatura e identificação de determinada autoridade administrativa para validar o ato de lançamento.

Na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2016, p. 416), no entanto, a forma não se confunde com os requisitos procedimentais do ato administrativo, que representam pressuposto objetivo autônomo do mesmo, e são definidos como “os atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato”.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em contraposição a esta acepção restrita de forma, concepção ampla permite incluir no elemento não apenas a exteriorização do ato, mas também as formalidades a observar durante o seu processo de formação. Neste sentido, aduz:

“É verdade que, na concepção restrita de forma, considera-se cada ato isoladamente; e, na concepção ampla, considera-se o ato dentro de um procedimento. Neste último, existe, na realidade, uma sucessão de atos administrativos preparatórios da decisão final; cada ato deve ser analisado separadamente em seus cinco elementos [...] Ocorre que tanto a inobservância da forma como a do procedimento produzem o mesmo resultado, ou seja, a ilicitude do ato [...] Não há dúvida, pois, que a observância das formalidades constitui requisito de validade do ato administrativo, de modo que o procedimento administrativo integra o conceito de forma.” (DI PIETRO, 2016, p. 250)

Assim, uma vez que a validade do ato de lançamento é condicionada à validade dos atos do procedimento a ele prévio, embora com o mesmo não se confundam (BORGES, 1999, p. 169), a lição acima parece adequada à abordagem do problema.

5.5.2. PROCEDIMENTO

A atividade administrativa, e a tributária especificamente, tem caráter processual, já que se perfaz através de uma “sucessão disciplinada de atos tendentes à manifestação de uma vontade funcional em que consiste o ato de aplicação concreta da lei” (XAVIER, 1997, p. 117). No procedimento administrativo tributário, os atos anteriores ao lançamento, por se referirem à identificação dos liames obrigacionais entre os sujeitos da relação jurídica, são majoritariamente orientados à produção de enunciados probatórios (TOMÉ, p. 362-363), ostentando a característica de atos instrutórios¹².

A caracterização dos vícios procedimentais tem especial importância na medida em que estes contêm as situações em que não se permite concluir pelo perfazimento da hipótese de incidência em qualquer dos seus aspectos. É o que acontece, por exemplo, quando o procedimento adotado para a fixação da base de cálculo é viciado a ponto de não possibilitar a aferição da correção da sua composição, seja por equívoco quanto a pressupostos jurídicos adotados para tanto, seja por falha na identificação dos seus elementos.

Assim, se vícios no procedimento impedem conferir o acerto do produto resultante do lançamento, o objeto do ato carece de liquidez e certeza por vício formal. Por outro lado, se há conclusão possível quanto à inexistência de base para a imposição fiscal, o erro praticado tem natureza material, por se relacionar ao âmago da hipótese de incidência.

¹² Para distinção entre atos pressupostos e atos preparatórios, desdobrados em atos de iniciativa procedimental, instrutórios e de governo procedimental, cf. XAVIER, 1997, p. 175-191.

Igual ocorre se o procedimento é falho na identificação do sujeito passivo, de forma que não reste certeza quanto à sua idoneidade para ocupar o polo passivo da relação tributária constituída: a exigência fiscal imprecisa e inconclusiva quanto ao obrigado tributário é formalmente nula. Por outro lado, se atestada a inidoneidade do sujeito passivo indicado para ocupar tal posição, o vício é material, por se referir diretamente a aspecto do fato gerador em abstrato.

Desta forma, o vício no procedimento, de caráter formal, tem intrincada relação com a coleta e a exposição de provas das razões fiscais das quais deriva o lançamento, ligadas à justificação da ocorrência do fato imponível e da sua adequação concreta aos aspectos da hipótese de incidência, estabelecidos em abstrato.

5.5.3. MOTIVAÇÃO

A motivação é instrumento técnico de controle da causa do ato e corresponde à fundamentação plena do processo lógico e jurídico que determinou a decisão exarada (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2015, p. 568). Integra o elemento de forma e representa a exposição dos pressupostos de fato e de direito do ato exarado (DI PIETRO, 2016, p. 251).

Por isso, a motivação do lançamento tributário se refere à descrição do fato imponível e a correlação deste com os aspectos da hipótese de incidência abstratamente prevista, uma vez que, conforme exposto, representam o motivo do ato. Deve compreender, ademais, as razões adotadas para a conclusão pela realização concreta do fato jurídico tributário nos termos em que descrito – em outras palavras, a demonstração do nexo lógico estabelecido para o lançamento a partir dos pressupostos de fato e de direito adotados, ou a causa do ato.

O defeito na motivação relativa à causa – pressuposto lógico, ou motivo mediato do ato – guarda estreita relação com a teoria dos motivos determinantes, segundo a qual as justificativas utilizadas para motivar o ato se associam à validade do mesmo. Assim, representam nulidade os erros quanto à existência dos fatos ou da hipótese legal elencada, assim como os vícios quanto ao enquadramento legal dos fatos ocorridos (MEDAUAR, 2015, p. 172-173). No exemplo anteriormente utilizado, em consonância com a teoria dos motivos determinantes, a justificativa do lançamento em falta de entrega de declaração efetivamente entregue vicia o ato ainda que, à luz dos dados constantes da declaração, existisse obrigação tributária a ensejar exigência fiscal.

A motivação, assim, compreende a exposição do motivo do lançamento, mas com ele não se confunde. Por isso, o defeito na motivação, importante requisito de formalização do ato (MELLO, 2016, p. 424), tem caráter formal.

5.6. FINALIDADE

A finalidade é o resultado que se almeja alcançar com a produção do ato, ou o seu efeito mediato (DI PIETRO, 2016, p. 252). Embora a finalidade última do ato administrativo seja a realização do interesse público, cada ato tem finalidade específica: “na medida em que é exercício de uma competência, deve servir necessariamente a esse fim típico, e incorrerá em vício legal se se afasta dele ou pretende servir a uma finalidade diferente, mesmo que se trate de outra finalidade pública” (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2015, p. 556).

Neste sentido, o Fisco, no procedimento administrativo tributário, deve assumir o papel de parte imparcial: em que pese a sua intervenção como sujeito ativo da relação tributária, sua atividade não é vinculada a qualquer dos interesses patrimoniais contrapostos (BORGES, 1999, p. 122). A finalidade dos atos procedimentais, assim, é a identificação da verdade material; no ato de lançamento, a finalidade é a adequada aplicação da norma de incidência tributária, independentemente das repercussões imediatas da atividade no erário público – a exata importação para o plano concreto das imposições tributárias de ordem legal, fixadas pelo legislador no plano abstrato (SANCHES, 1987, p. 20)

Exemplificativamente, verifica-se o desvio de finalidade no procedimento administrativo tributário na hipótese de adoção de medidas que, embora previstas legalmente para a regular fiscalização da atividade do contribuinte, sejam tomadas a fim coagi-lo ao pagamento de tributos, conforme mesmo reconhecido pela jurisprudência nacional¹³. Nestes casos, a nulidade do ato de lançamento resultante da medida também tem caráter formal, já que, considerado isoladamente, não implica a inexistência de obrigação tributária na espécie.

5.7. NOTIFICAÇÃO

A capacidade de repercussão do ato administrativo no mundo jurídico depende da sua exteriorização pelos meios de publicidade legalmente determinados (MEDAUAR, 2015, p. 175). A notificação ao sujeito passivo, assim, é ato complementar do lançamento e configura requisito para a sua perfeição (XAVIER, 1997, p. 193-194). Souto Maior Borges (1999, p. 186) bem sintetiza a questão:

¹³ Vide Súmula STF nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

“A notificação ou aviso do lançamento não é lançamento. Ao contrário, pressupõe sua existência e validade prévias, dado que por meio dela se dá ciência de algo que já existe, preexiste à notificação mesma, o ato administrativo de lançamento, praticado pela autoridade administrativa. A notificação não é, pois, requisito de existência do ato de lançamento ou validade da norma individual e concreta por ele posta, mas tão-só um requisito de eficácia do próprio ato de lançamento.”

Por isso, ainda que vinculada à possibilidade de produção dos efeitos da constituição do crédito tributário, a regularidade do ato de notificação não interfere na validade do ato lançamento, seja quanto à sua natureza formal ou material.

6. CONCLUSÃO

A ausência de clareza quanto à natureza dos defeitos no ato de constituição do crédito tributário é prejudicial à eficiência da atividade fazendária e à segurança jurídica dos contribuintes, visto que determinante para a contagem do prazo decadencial para a formulação de exigências fiscais de ofício.

Não há, na doutrina, assim como na prática administrativa, notadamente no contencioso administrativo tributário, critério unívoco ou consensual para a identificação da origem das nulidades do lançamento tributário. Os paradigmas adotados são pouco precisos e por vezes contraditórios. Pela difícil aplicação para a generalidade dos casos, são insuficientes para a solução do problema.

Diante disso, a alternativa pela decomposição e correlação dos elementos do ato administrativo de lançamento se justifica como facilitadora da identificação da origem dos vícios. Nada obstante não se pretendam definitivos, os critérios propostos fornecem solução lógica para a definição da natureza das nulidades do lançamento tributário.

Desta forma, os vícios no motivo imediato do ato, em qualquer dos seus aspectos (o fato imponível e a hipótese de incidência), vinculam-se às nulidades materiais do lançamento tributário. O vício no objeto ou conteúdo, por ser dependente de defeito em outro elemento do ato, é necessariamente variável de acordo com o erro originário.

O vício na causa, identificada como pressuposto lógico ou motivo mediato do lançamento, detém natureza formal, assim como as nulidades decorrentes de irregularidades quanto ao sujeito competente (identificado como a autoridade administrativa, e não o sujeito ativo da obrigação tributária), quanto à forma (aqui compreendidos, além do revestimento exterior do ato, o procedimento prévio e a motivação) e à finalidade.

Na linha do exposto, finalmente, os vícios quanto à notificação do lançamento não maculam a validade do ato de constituição do crédito tributário, a despeito de influírem na sua capacidade para produzir efeitos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência da norma tributária**. 6ª ed. 15ª tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Lei nº 5.172/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2019.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. **Acórdão nº 9101-002.146**. Relator: Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, 07 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05 jun. 2019.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Seção de Julgamento. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1402-003.233**. Relator: Conselheiro Evandro Correa Dias, 13 de junho de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF: [1963]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 05 jun. 2019.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. Estado de Derecho y Hacienda Pública. **Revista de Administración Pública**, Madrid, nº 6, 1951, p. 193-212.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. Vol. I.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo em evolução**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito administrativo moderno**. 19ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, Fábio Soares de. **Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. Tribunal Administrativo Tributário do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão 160/2014(05)**. Relatora: Julgadora Iracema de Souza Antunes, 13 de agosto de 2014. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordaos%20%20Primeira%20Turma/A%20PARTIR%20DE%202013%20-%20PLENO.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2019.

_____. Secretaria da Fazenda. Tribunal Administrativo Tributário do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão 141/2017(14)**. Relator: Julgador Mário de Godoy Ramos, 11 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordaos%20%20Primeira%20Turma/A%20PARTIR%20DE%202013%20-%20PLENO.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2019.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Princípios do contencioso tributário**. Lisboa: Fragmentos, 1987.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Fazenda e Planejamento. Tribunal de Impostos e Taxas. 8ª Câmara Julgadora. **Recurso Ordinário nº 185993/2011**. Relator: Juiz Samuel Luiz Manzotti Riemma, 26 de abril de 2012. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 05 jun. 2019.

_____. Secretaria de Fazenda e Planejamento. Tribunal de Impostos e Taxas. 15ª Câmara Julgadora. **Recurso de Ofício 4089200/2016**. Relator: Juiz Bruno Trevizani Boer, 1º de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 05 jun. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.