

SUMÁRIO

1. Nulidades Processuais III – A insegurança na determinação da infração.
2. Casuística.

1 – A preliminar de insegurança na determinação da infração.

Como o próprio nome denuncia, a **instabilidade e a dúvida insuperáveis** são o espírito dessa nulidade. *Qual foi a irregularidade fiscal cometida? Quanto se deve? Por qual fundamento se deve?* Quando tais questões não são respondidas satisfatoriamente no contexto do lançamento, há que se analisar a possibilidade da ocorrência de nulidade por insegurança na determinação da infração, caso a falha não seja sanável por meio de diligência fiscal. É, com certeza, o principal vício incidente sobre os processos administrativos tributários, além de ser o que abarca maior quantidade de possibilidades concretas. Tal nulidade se encontra, atualmente, prevista no inciso IV do art. 20 da Lei nº 16469/09, reguladora do processo administrativo tributário goiano.

O legislador goiano preferiu desdobrar, de forma quadripartida, aquilo que a maioria das unidades da Federação tratou unicamente como “vício formal”. Com efeito, a Lei 16469/09 enumera quatro nulidades específicas, tratadas como **vício de forma**¹: cerceamento ao direito de defesa, erro na identificação do sujeito passivo, incompetência funcional e insegurança na determinação da infração. Atente-se que o erro na identificação do sujeito passivo é a única nulidade que não devolve ao Fisco novo prazo de 5 (cinco) anos para reatuação.

• Insegurança x Segurança.

Linhas gerais, um **lançamento seguro** corresponde àquele que: a) materializa, por meio de **provas** documentais, a existência do **fato ilícito** apurado e sua relação com a **norma tributária**; b) verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível²; c) valoriza a utilização das “notas explicativas” e “informações complementares”; d) antevê os argumentos de defesa do sujeito passivo, fortalecendo com fundamentos sólidos os pontos mais controversos do lançamento, passíveis de serem atacados.

A declaração da nulidade por insegurança na infração resulta na necessidade de refazimento integral do trabalho fiscal. O lançamento padece dessa nulidade quando está maculado por vício insanável na formação do processo, cujas manifestações mais comuns são:

- a) obscuridade, ambigüidade ou falta de clareza da acusação;
 - b) incompatibilidade entre a narrativa e valores descritos na peça inicial do lançamento e nos levantamentos que o acompanham;
 - c) acusação genérica;
 - d) ausência de levantamento fiscal, demonstrativos, trancamento de estoques ou termo de apreensão;
 - e) termo de apreensão com descrições genéricas (ex: mercadorias diversas);
 - f) falta de individualização e indicação da origem dos valores atribuídos às mercadorias consignadas no termo de apreensão;
 - g) contradições irreconciliáveis (ex: a expressão “transportava” no campo descrição dos fatos do lançamento e a expressão “mantinha em depósito” no termo de apreensão; multa formal no lançamento e ICMS nos levantamentos);
 - h) ausência de provas (ex: acusação de aproveitamento indevido de crédito sem a junta da Auditoria Básica do ICMS e respectivos demonstrativos auxiliares);
 - i) imprecisão nos dados do levantamento, que impossibilite a verificação de como se chegou ao valor autuado.
- Justamente por não oferecer elementos à parte contrária para sua defesa, nem ao julgador para que se oriente na solução da causa, colocando em xeque o contraditório, a ampla defesa e a integridade do julgamento, é que tais falhas podem ocasionar a anulação do trabalho fiscal desde o seu nascedouro.

• Todas as irregularidades acima assinaladas conduzem irremediavelmente à nulidade por insegurança?

Não. Ressalte-se que nem toda falha ou nulidade é capaz de aniquilar o lançamento. O parágrafo 3º do art. 20 da Lei nº 16469/09 assevera que “as incorreções ou omissões do lançamento, inclusive aquelas decorrentes de cálculo ou de proposição de penalidade, não acarretam a sua nulidade, quando do processo constarem elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator”. Além disso, o julgador pode se valer de meios para sanear irregularidades, como a diligência. A respeito disso, o Decreto nº 6930/09 – Regimento Interno do CAT, assevera que “ocorrendo falhas processuais sanáveis e estas influenciarem na solução do litígio, a autoridade ou órgão julgador deve corrigi-las ou determinar o cumprimento de providências corretivas” (art. 18, §2º).

O vício por insegurança na determinação da infração deve ser a exceção, não a regra nos julgamentos, por força dos princípios do não-prejuízo, informalidade, economia processual e da finalidade, norteadores do processo administrativo.

¹ Art. 173, II do CTN.

² Art. 142 do CTN.

Isso significa que nem toda insegurança é insanável. O vício por insegurança na determinação da infração **deve ser a exceção, não a regra** nos julgamentos, por força dos princípios do não-prejuízo, informalidade, economia processual e da finalidade, norteadores do processo administrativo. Portanto, se a correção da nulidade não resultar prejuízo à parte, o caminho correto é o saneamento por diligência. A nulidade por insegurança é reservada a **defeitos severos** do lançamento. Tal argumento, entretanto, não flexibiliza o dever do fisco de promover um lançamento cujo conjunto probatório seja, de plano, perfeito e acabado, evitando a necessidade de diligências retificadoras.

A jurisprudência tem asseverado que *“Não é inepta a inicial que indica erroneamente o dispositivo legal em que se funda a pretensão. Basta a narrativa dos fatos e a referência dos fundamentos jurídicos do pedido”*³. Daí, deduzimos que um equívoco da autoridade fiscal no campo “histórico padrão” do lançamento (narrativa dos fatos) ou nos levantamentos que o acompanham que prejudique gravemente a objetividade pode fulminar de nulidade insanável o lançamento fiscal.

Diferentemente, o erro ou omissão na capitulação legal da infração ou da penalidade ou mesmo um erro de soma facilmente detectável é mera irregularidade sanável.

Da falha sanável também provém prejuízo?

Sim. Considerando que a maioria delas originará uma diligência fiscal, a falha sanável intensifica a circulação de processos “capa azul” em diligência, ocasionando morosidade no julgamento e onerando as Delega-

cias com acúmulo de serviço. Posto isso, em termos práticos, **o prejuízo, não raro, é da mesma monta que o decorrente da declaração de nulidade por vício insanável.**

Resulta daí a conveniência de padronização dos históricos dos autos de infração para as irregularidades comuns que já estejam catalogadas (ex: lev. Financeiro, específico, extravio de documento fiscal, uso irregular de ECF etc). Sempre que possível, a autoridade lançadora deve reproduzir as redações sugeridas nos modelos de autos de infração pela Coordenação de Projetos Especiais da SAT para cada espécie de lançamento. Por óbvio, isso não se aplica às **situações peculiares**, que não se encaixam no rol de modelos sugeridos.

Como exemplo de ação singela e capaz de evitar atraso no julgamento, citemos o seguinte caso concreto: as autuações caracterizadas por reincidência no descumprimento de obrigação acessória, previstas nos incisos XXI a XXV, XXVII e XXIX, possuem momentos de ocorrência de fatos geradores distintos daqueles correspondentes às primeiras autuações. Um breve cuidado da autoridade lançadora, no sentido de fazer remissão, no lançamento da reincidência, ao número do auto de infração anterior e a qual obrigação acessória o mesmo se referia, poderá evitar atrasos e nulidades posteriores.

Finalizando, vale a lição amplamente defendida pela doutrina e jurisprudência modernas: *“deixar de considerar o caráter eminentemente instrumental das formas e erigi-las ao status de fim, implicaria renegar a própria natureza do processo, com prejuízo do direito e da justiça. (...) O espírito da lei, não será demais repetir, sugere sempre o caminho que salva o processo”*.⁴

⁴ COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Autores diversos. Revista dos Tribunais. 2006. Art. 243 a 250.

³ Ac. unân. da 7ª Câm. Cív. do TA-MG, na Ap. nº 227.467-3, 1996.

2-Casuística.

Proc. nº 3016327367957. Recurso do Contribuinte para o Conselho Pleno, 12/07/07.

Ementa: ICMS. Processual. Nulidade. Preliminar de insegurança na determinação da infração, argüida pelo sujeito passivo. Rejeitada por unanimidade. A caracterização da infração, de forma clara, devidamente fundamentada, não dá lugar à nulidade do auto de infração por insegurança na determinação da infração.

Proc. nº 3025030699012. Impugnação em 2ª instância, 1ª CJUL, 29/10/07.

Ementa: ICMS. Processual. Nulidade do auto de infração por insegurança na determinação da infração. Decisão unânime. A constatação de vício que compromete a validade do lançamento impõe a sua nulidade, nos termos preconizados no art. 19, inciso IV, da Lei nº 13.882/01.

Voto: “A acusação fiscal (...) é de que o contribuinte em epígrafe transportava mercadorias sem documenta-

ção fiscal e, por esse motivo, deverá efetuar o pagamento do ICMS devido aos cofres fazendários no valor de (...). Compulsando os autos, pude observar que o trabalho fiscal contém falhas que comprometem a sua eficácia tendo em vista que a infração não ficou devidamente caracterizada. O contribuinte não transportava as mercadorias, elas foram encontradas no local e endereço mencionado: Av. Central (...). A meu ver, a divergência existente entre o termo de apreensão no qual consta que o procedimento fiscal se deu na sede da empresa e a informação contida no auto de infração é de que a mercadoria encontrava-se em trânsito prejudicou a eficácia do lançamento porque a infração não ficou devidamente caracterizada, ensejando a nulidade do lançamento nos termos da disposição contida no art. 19, inciso IV, da Lei nº 13882/01 (...).”