

Helberty Vínicos Coelho

Doutorando em Direito pela FADISP.
Professor de Direito na Universidade Vale do Rio Doce.
Advogado Tributarista e Empresarialista.

RESUMO

Tal como o crescimento da fiscalização, também se multiplicaram pelo Brasil autos de infrações que trazem obrigações severas ao contribuinte do imposto. Logo, o objetivo geral da pesquisa será conhecer algumas das circunstâncias práticas que podem levar à nulidade do auto de infração. O trabalho adotou como expediente metodológico, o caráter exploratório, e dentro de uma abordagem qualitativa, usou a pesquisa bibliográfica, que colocou o pesquisador em contato direto com doutrinas, literaturas e artigos científicos de qualidade, sobre as matérias envolvidas. Tudo isso para responder o seguinte problema, quais são as circunstâncias práticas que podem levar a nulidade do auto de infração? E a conclusão que se chegou é que, faz-se necessário haver no auto de infração uma correta capitulação legal, bem como uma clara descrição dos fatos que ensejaram na conduta violadora cuja prática é atribuída ao contribuinte do imposto. Ademais, há a necessidade de haver nos trabalhos fiscais, a busca pela verdade real, sob pena de existir no auto de infração, uma presunção que pode levá-lo à nulidade frente aos princípios do direito. Intenso, o presente trabalho traz um outro olhar sobre o auto de infração, dessa vez, à luz da defesa dos interesses dos contribuintes.

Palavras-chave: direito tributário; nulidade do auto de infração; princípios do direito.

INTRODUÇÃO

O presente tempo é primado pela intensa fiscalização tributária, onde a Receita Federal do Brasil, conta com um supercomputador denominado de T-Rex e um software por eles chamado de Harpia¹, fazendo alusão a perigosos predadores terrestres. Essa máquina, é capaz de compreender o comportamento dos contribuintes e compartilhar de forma rápida, os seus dados com as Fazendas Estaduais e Municipais.

Assim, vivemos na era panóptica, numa sociedade repleta de medo,

¹ CRECI. SÃO PAULO: Receita Federal aperta o cerco contra os contribuintes. Disponível em: <https://www.crecipr.gov.br/news/ultimas-noticias/517-receita-federal-aperta-o-cerco-contra-os-contribuintes>. Acessado em: 20/11/2022.

onde a fiscalização vigia em tempo real e a todo instante a vida financeira dos contribuintes, principalmente após o advento da nota fiscal eletrônica e das demonstrações fiscais produzidas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)².

Nessa toada, frente as crescentes autuações tributárias pelo país, o objetivo geral da pesquisa será de conhecer algumas das circunstâncias práticas que podem levar à nulidade do auto de infração.

O Relatório Anual da Fiscalização de 2022³ emitido pela Receita Federal do Brasil, referente ao ano de 2021, apresenta que 69,31% do crédito tributário constituído pela fiscalização decorreu de fiscalizações de pessoas jurídicas, e de todas as autuações realizadas (entre pessoas físicas e jurídicas), apenas 12,53% foram pagas ou parceladas até o final do mesmo, e com isso, 87,47% encontram-se em fase de Recurso Administrativo.

Dessa forma, é importante conhecer os elementos que podem fazer com que o Auto de Infração seja considerado insubsistente, visto que ele traz de forma imediata obrigações inesperadas ao contribuinte do imposto.

Assunto que se torna de extrema relevância para o mundo acadêmico, pois ele é pouco debatido nos muros universitários, como também se revela importante na vida prática do empresariado que sofre as penalidades e podem ter os bens perdidos em decorrência de um auto de infração, e acima de tudo, importante para o mundo jurídico, visto que o não respeito aos comandos legais, torna o ato administrativo nulo de pleno direito.

Logo, a presente pesquisa se debruçará sobre a seguinte pergunta, quais são as circunstâncias práticas que podem levar à nulidade do auto de infração?

No expediente metodológico, a pesquisa adotou o caráter exploratório, que visa prover o pesquisador com um maior conhecimento sobre o problema a ser pesquisado, que por sua vez é apropriado para os primeiros estágios da investigação quanto a familiaridade e conhecimento do fenômeno exposto (MATTAR, 1996. p.80).

E para isso, utilizou dentro de uma abordagem qualitativa, a pesquisa bibliográfica, onde o pesquisador teve contato direto com doutrinas, literaturas e artigos científicos de qualidade, sobre as matéria.

Dividido em dois grandes blocos, no primeiro, o trabalho abordará a necessidade de haver no auto de infração uma correta capitulação legal e a descrição dos fatos que ensejaram na conduta violadora atribuída ao contribuinte do imposto.

No segundo bloco, será tratado sobre a necessidade da existência, nos trabalhos fiscais, da busca pela verdade real, sob pena de existir no auto

² O Sped consiste na modernização da sistemática de cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, com a utilização de certificação digital para assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo sua validade jurídica.

³ BRASIL. DISTRITO FEDERAL. Relatório Anual da Fiscalização de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/ptbr/centraisdeconteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/view> Acessado em: 25/11/2022.

de infração uma presunção, o que pode levá-lo a consequências jurídicas importantes.

O assunto, que é pungente, traz calorosos debates no mundo jurídico e no campo empresarial, e por sua vez, merece uma reflexão sem as dissensões do senso comum.

Logo, resta-nos tão somente, adentrar nessa pesquisa que certamente, lhe dará um outro olhar sobre o auto de infração, só que aqui, à luz da defesa dos interesses dos contribuintes.

A CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS NO AUTO DE INFRAÇÃO

O Auto de Infração, por conter elementos obrigacionais que repercutem negativamente na vida do contribuinte, deve conter a correta capitulação legal, ou seja, apresentar de forma clara a base legal que o contribuinte deixou de cumprir e que por sua vez sustenta o Auto de Infração.

Além disso, é imprescindível que haja também, descrição dos fatos que levaram o contribuinte a deixar de cumprir com a norma tributária e os atos praticados pela fiscalização.

Assim, a não observância desses requisitos leva a nulidade do Auto de Infração, conforme já apontam as decisões dos Tribunais Administrativos, e que segue abaixo como exemplo, vejamos:

EMENTA: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. (...)

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS(CARF) ⁴ RECURSO VOLUNTARIO.PROCESSO:10480.016251/96-66. ACÓRDÃO: CC/104.17279. (Rec. 118.839), RELATOR NELSON MALLMANN. SESSÃO de 07/12/1999.

Por outro lado, se no Relatório do Auto de Infração a ser debatido, apresentar a informação como exemplo: “constatou-se que a autuada, no período de 01/01/2019 a 31/12/2021, deixou de recolher ICMS, no valor

⁴ BRASIL. BRASÍLIA. CARF. **Recurso Voluntario. Processo:10480.016251/96-66. Acórdão: CC/104.17279 (Rec. 118.839)**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?dAcordao=4655220>. Acessado em: 05/10/2022.

original de R\$603.282,04, referente a entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais. Infração apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”. E para isso, trazer no Corpo do Auto de Infração, fundamentações de obrigações genéricas ao contribuinte, tais como: “pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária”; “cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária” a “Alíquota do imposto: cigarros e produtos de tabacaria”. Essas não podem servir para sustentar um autuação, porque são demasiadas amplas, impossibilitando o direito à defesa da Autuada, visto que elas não descrevem com clareza a real conduta ou omissão ilícita praticada.

Até porque, qual a conexão de cigarros com a atividade exercida pelo contribuinte? “Comunicar as irregularidades” quais irregularidades foram levantadas pelo fisco?

Assim, a capitulação da autuação não pode ser realizada de modo genérico, visto que é impossível aferir qual a conduta que a Autuada tenha infringido, e com isso, o Fisco impossibilita o direito à ampla defesa, impondo ao contribuinte o ônus de se defender de atos dos quais ele mesmo não identificou corretamente.

De igual modo, os demais dispositivos listados no Auto de Infração quando não especificam qual foi a real conduta ilícita praticada pela Autuada, tornam nula de pleno direito a autuação, não podendo seus efeitos virem a existir, por violarem princípios basilares do direito brasileiro.

E por se tratar a correta capitulação infringida pelo contribuinte, como um elemento essencial de validade dos atos administrativos, os Tribunais Administrativos⁵, dão como nulos atos violadores que não respeitam esse preceito, vejamos um exemplo,

RAZÕES FUNDAMENTADAS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS DEFICIENTE. FALTA OU ERRÔNEA MOTIVAÇÃO

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado pelo julgador, pois implicaria novo ato de lançamento o que é vedado. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento

⁵ BRASIL. BRASÍLIA. CARF. Processo Administrativo nº10925.000373/2003-63, Acórdão nº 1301-003.493. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?dAcordao=6274364>. Acesso: 15/11/2022

alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado vício material por defeito de motivação.

A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação. Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal infringida, o auto de infração é nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento.

Processo Administrativo nº10925.000373/2003-63, Acórdão nº 1301-003.493, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Nélso Kichel, Sessão de 21 de novembro de 2018

Mas, para além desse vício, é sobretudo imperioso destacar, que o Auto de Infração impõe restrições à Parte, e com isso, termina por violar as garantias do devido processo legal, que para o clássico constitucionalista José Afonso da Silva⁶ (2005, p. 432),

Garante o processo, e quando se fala em processo, e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, as formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais. (Nosso grifo)

Dessarte, o respeito ao contraditório é matéria importante para que o

⁶ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. ver. e atual. São Paulo, Malheiros, 2005, p.432

Contribuinte possa apresentar a sua defesa de forma adequada, pois os fundamentos propostos na Constituição de um Estado Democrático de Direito é aquela que os litigantes participam dialeticamente, buscando a verdade processual, influenciando o juízo, expondo as razões da pretensão subministradas pelos fatos constitutivos do direito, resistindo as pretensão com base em fatos impeditivos, extintivos ou modificativos de direito e, por fim, ter um julgamento participativo, sem surpresas, sem solipsismos ou mesmo quaisquer formas de arbítrio e autoritarismo processual.

Aliado ao que se acaba de expor, deve-se ponderar também, que o lançamento realizado pela Fazenda, deve atender os requisitos necessários para sua formalização, os quais estão presentes no Regulamento do Processo Tributário Administrativo, de cada Unidade da Federação, vejamos o exemplo de Minas Gerais,

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

Se assim, não for, o procedimento fiscal está contaminado por vícios insuperáveis, formais e materiais, e com isso, nulo é o lançamento nele apresentado. Essa nulidade, se dá porque, sendo a Fazenda um órgão pertencente a Administração Pública, os trabalhos realizados pelos seus agentes devem estar atrelados a lei, visto que eles realizam uma atividade administrativa plenamente vinculada.

Com isso, não respeitando os atos administrativos os comandos principiológicos e todos os demais preceitos expressos em leis, eles estão cobertos pelo manto da nulidade. Razão pela qual, foi erigida a autotutela administrativa, que autoriza a própria Administração Pública, anular os atos praticados pelos agentes que estejam em desacordo com os preceitos legais.

Por essas razões, pode ser requerida a nulidade do Auto de Infração, pois, as capitulações neles apresentadas não condizem com a realidade do contribuinte, e as supostas infringências das normas realizadas pela Autuada, são genéricas e incapazes de afirmar uma conduta típica violadora cometida pelo Contribuinte, o que termina por ferir as garantias do devido processo legal e demais princípios do direito brasileiro anteriormente apontados.

PRESUNÇÃO DOS TRABALHOS FISCAIS E A VERDADE REAL

É dever da fiscalização apresentar um trabalho correto e que demonstre fielmente a conduta violadora da norma tributária pelo Contribuinte do Imposto.

A legislação permite a realização de trabalhos pautados com a presunção, em especial no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, presentes nos regulamentos do ICMS de todas as Unidade Federada. Todavia, esses devem ser o último recurso a ser utilizado pelo agente fiscal, principalmente quando argumenta que a empresa comprou e vendeu mercadorias sem nota fiscal.

Para a recomposição dos dados numéricos, os números apresentados pela Fiscalização devem levar em consideração o saldo inicial, razão pela qual, se somar de forma isolada o total das entradas e diminui-las das saídas, sem levar em consideração o saldo inicial, os valores obviamente ficarão negativos. Essa prática não é correta, afinal, a escrita fiscal tem por base a continuação dos atos, ou seja, deve sempre ser levado em consideração os saldos de períodos anteriores para se chegar ao saldo do período que se pretende apurar.

É isso que diz a boa técnica contábil, que segundo o Pronunciamento Contábil Conceitual⁷, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, (item 2.9), afirma que as, “Informações financeiras têm valor confirmatório se fornecem feedback sobre (confirmam ou alteram) as avaliações anteriores”. É por essa razão que, é necessário utilizar os saldos anteriores, e se assim não for, estamos diante da violação da busca da verdade material, como bem aponta Demetrius Nichele Macei (2013, p.177)⁸

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Pública no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Ela deve fiscalizar em busca da verdade; deve apurar e lançar com base na verdade; deve julgar com base na verdade. A busca da verdade material, antes de ser direito do contribuinte, é um dever do Estado. Assim a verdade é buscada pela administração independente de provocação do contribuinte e, obviamente, se a iniciativa não partiu do contribuinte ou do fisco, deve partir do julgador. (Nosso grifo)

Assim, em respeito ao princípio da busca pela verdade material, deveria a Fazenda Pública em seus trabalhos fiscalizatórios, devem retroagir sua avaliação nos últimos cinco anos para apurar o correto saldo das mercadorias, todavia, opta pelo caminho mais fácil e termina por violar preceitos básicos.

Nesse sentido, irressignada a empresa Autuada pode e deve apresentar um levantamento quantitativo que apresente números contrários para sua defesa. Com isso, o Levantamento Quantitativo e Financeiro Diário

⁷ CPC Conceitual. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso 29/09/2022

⁸ MACEI. Demetrius Nichele. A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros, 2013, p.177

realizado nos trabalhos fiscais, pode chegar a números diferentes especialmente se foi utilizado o saldo anterior pelo contribuinte.

Assim, é demonstrado que o ato administrativo está totalmente desarrazoado, o Auto de Infração deve ser anulado, dada à inconsistência de valores, até porque, tributo não pode ser exigido como forma de “sanção de ato ilícito”, como bem coloca o artigo 3º do Código Tributário Nacional, e ao que parece, até isso é esquecido por algumas Fazenda Públicas no momento da fiscalização.

Observem, trabalhos pautados em presunção e que não levam em consideração os saldos anteriores, trata-se de atos administrativos produzidos pela Fazenda que estão eivados de vícios, violando regras básicas do Direito Administrativo, em especial o Princípio da Motivação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Melo⁹ (2009, p. 112)

Implica para a administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como uma correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada nos casos em que este último a clareamento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu por arrimo.

E com isso a ausência de um motivo justo, qual seja, um esclarecimento preciso, ou uma informação clara que explique por qual razão ela não utilizou os saldos anteriores, é uma violação clara do princípio da motivação.

Nesse contexto, os atos da fiscalização, violam também o Princípio da Eticidade, que por sua vez, visam coibir tudo que esteja contra aquilo que é justo, ideal, correto, e que ofende os valores da sociedade, tendo em vista que estas condutas devem ser reprimidas e punidas com extremo rigor pelas autoridades julgadoras.

É nesse sentido que o Princípio da Eticidade estimula aos operadores do direito, a não praticarem a mera subsunção do caso a norma, mas, a aplicação correta no caso concreto, tendo como firme a moral, a ética, a boa-fé, a honestidade, a lealdade e a confiança. Afinal, a sociedade acredita que todos cumprirão com essa premissa, em especial o Estado.

Assim, o Princípio da Eticidade se correlaciona diretamente não apenas com a função social da empresa, mas também com a propriedade privada dos contribuintes, visto que se houve um ato administrativo eivado de vícios que por sua vez não coaduna com aquilo que é correto, e esse auto de infração não for anulado, haverá por parte do Estado, a apropriação da propriedade privada do contribuinte ao arripio da boa-fé e dos bons costumes, pautados em ações não éticas.

⁹ MELO. Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. Malheiros. Rio de Janeiro. 2009

Ora, não se combate os abusos e ilícitos dos contribuintes com a violação de normas jurídicas. Se assim o for, quem cumprirá a lei? E do que adiantaria estarmos num estado de direito se o próprio Estado não cumpre com as normas legais por ele mesmo erigida?

Mas tudo isso de nada adianta, se o próprio Estado saca efeitos contrários das normas jurídicas existentes, apenas com o intuito de punir de forma desmedida o contribuinte, se esquecendo que o seu papel é de fazer valer a pacificação social e não criar conflitos desnecessários.

Logo, todos devem cumprir os preceitos do Direito, em especial o Estado, caso contrário, estamos diante da lei do mais forte, numa caçada as bruxas de forma insana, o que leva-nos a um estado primitivo, onde prevalece aquele que tem a maior força.

O filósofo italiano, Norberto Bobbio, ao produzir A Era dos Direitos (2004)¹⁰, pensou na Liberdade, na Igualdade e na Fraternidade, situação que foi inserida na Constituição Federal Brasileira de 1988, que por sua vez, nasceu justamente pelas lutas humanistas e consagrou esses ideais. Tanto que em seu preâmbulo, ficou consignado que para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, se funda a harmonia social que deve estar comprometida com ordem interna.

Ordem essa que também deve ser observada no Processo Administrativo realizado pelo Estado, que segundo o Professor Valdir de Oliveira Rocha¹¹,

O processo administrativo não é um legitimador de qualquer ato da administração, mas, antes, o processo administrativo que visa a conferir a justiça positivada – com o que não atende a pretensão interesse nem da Administração nem do administrado, e sim ao interesse público, que é o do Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento e a justiça, como valores supremos da sociedade brasileira, tudo conforme o Preâmbulo da Constituição. (Nosso grifo)

É por essa razão, em 30/11/2020 o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o AgInt no AgInt no AREsp: 1108757 PI 2017/0123893-0, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, teve por firme que a ausência de motivação do ato administrativo implica em sua nulidade, vejamos,

4. **O motivo do ato administrativo é pressuposto**

¹⁰ Bobbio, Norberto, 1909- **A era dos direitos**; tradução Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. — Nova ed. — Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. — 7ª reimpressão.

¹¹ ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997, p.141

de fato e de direito, servindo-lhe de fundamento objetivo. Não se confunde, contudo, com a motivação, que é o dever de exposição dos motivos, a demonstração de que os pressupostos de fato e de direito realmente existiram no caso concreto. **A motivação, nos atos administrativos, é obrigatória e irrecusável, não existindo, neste ponto, discricionariedade alguma por parte da Administração.**

5. **A referida motivação deve ser apresentada anteriormente ou concomitante à prática do ato administrativo, pois, caso se permita a motivação posterior, dar-se-ia ensejo para que se fabriquem, se forjem ou se criem motivações para burlar eventual impugnação ao ato.** Não se deve admitir como legítima, portanto, a prática imotivada de um ato que, ao ser contestado na via judicial ou administrativa, faça com que o gestor construa algum motivo que dê ensejo à validade do ato administrativo.

6. **Não se harmoniza com o princípio republicano e democrático que rege o ordenamento jurídico brasileiro atribuir à Administração o livre alvedrio para agir ao seu exclusivo talante, sem levar em conta as necessárias correlações subjetivas com os indivíduos e os cidadãos; o controle de legalidade, no Estado Democrático de Direito,** não se exaure na simples e linear observância de formas e formulários, devendo focar a sua energia sobre os motivos e sobre a motivação dos atos administrativos.

O julgado acima está em consonância com os ensinamentos apresentados por Celso Antônio Bandeira de Melo (2009, p.113), que no seu magistério vaticina que, os

atos administrativos praticados sem a prestativa e suficiente motivação são ilegítimos e invalidáveis, toda vez que sua fundamentação tardia for apresentada apenas depois de impugnados, não podendo oferecer segurança e certeza de que os motivos aduzidos efetivamente existiam ou foram aqueles que embasaram a providência contestada.

Aliado a isso, o que temos aqui é apenas a presunção, que por sua vez não é válida - como bem coloca a doutrina clássica na voz de Ricardo Mariz de Oliveira, onde a

Autoridade fiscal não pode presumir a ocorrência de fatos, não lhe sendo permitido fazer exigências baseadas em meras suspeitas, suposições ou conjecturas. Cabe ao agente fiscal comprovar inequivocamente todos os fatos que afirmam terem ocorrido que dão uma origem à cobrança fiscal. Mesmo nos casos em que a lei preveja presunções, que são sempre “*juris tantum*”, cabe ao agente lançador comprovar a efetiva ocorrência dos fatos¹² (OLIVEIRA, 1999, p.153).

Ora, o Auto de Infração deve estar totalmente pautado pela legalidade, onde deve apresentar o ato violado, a correta capitulação da infração e da fundamentação, bem como o correto valor do débito fiscal não respeitado pelo contribuinte, sob pena de nulidade, situação já conhecida e apresentada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, observe o julgado:

AUTO DE INFRAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE MÓTIVO COMO REQUISITO DO ATO. NÃO CONSUBSTANCIAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. ARBITRARIEDADE NULIDADE.

Para que, efetivamente, se revista do atributo da presunção de legitimidade, o ato administrativo deve se alicerçar na expressão de seu motivo, qual seja, o pressuposto de fato e/ou de direito que autoriza a sua prática, quer na forma vinculada ou em decorrência do poder discricionário do Administrador. No caso em apreço, revelam-se todos os pressupostos de direito que legitimariam a prática do ato, ora repudiado. Contudo, não é possível extrair dos autos os elementos fáticos que, ao confronto com a norma jurídica suscitada, ensejariam a legitimidade do auto de infração imposto à Recorrente. Não se verificando, *in casu*, os pressupostos de fato que, efetivamente, justificariam o ato punitivo em questão (subordinação jurídica, vínculo empregatício, ausência de registro de empregados de fato) constata-se que o mesmo padece de vício de

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Processo Administrativo Fiscal**. 4º vol. Dialética. São Paulo: 1999. p. 153

motivação, estando sujeito à anulação, em decorrência do controle externo do Judiciário. Conclusivamente, extrai-se do processo que o auto de infração consistiu em ato administrativo desmotivado e, portanto, arbitrário, razão pela qual deve ser anulado.”

Processo nº. 00227-2006-114-03-00-3 RO – 3ª Região – Oitava Turma – Juíza Relatora Maria Cecília Alves Pinto – DJ/MG 24/03/2007. (Nosso grifo)

Dito isso, entre outros pontos de relevo, convém destacar que no domínio dos ilícitos fiscais, a norma milita em favor do contribuinte ante ao princípio da boa-fé. Frente ao artigo 112 do CTN: ao aduzir que “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado”. E no vertente caso, não é isso que se verifica. O que temos é uma norma sendo destorcida e usada de forma abusiva pelo Poder Estatal para a lesar o contribuinte.

E se assim não for, além dos princípios do direito anteriormente citados, estamos diante também da violação dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e do não-confisco.

E sobre o princípio do não confisco, o Professor Emérito da Universidade do Mackenzie¹³, Luciano Amaro, propugna, que o artigo 150, IV, da Constituição Federal, “veda a utilização do tributo com o efeito de confisco, ou seja, impede que, a pretexto de se cobrar tributo, se apose o Estado dos bens do indivíduo.

Portanto, a defesa apresentada pelos contribuintes em casos de Autos de Infração com os vícios apontados, há de ser julgada procedente, à mercê dos princípios doutrinários e julgados aqui pronunciados, certo de que o ordenamento jurídico aponta esse limite. Caso contrário, haverá o enriquecimento sem causa por parte do Ente Tributante. Situação que ocorre quando se arrecada imposto indevido ou além do devido”, como leciona Roque Antônio Carrazza (2007)¹⁴.

E para concluir esse tópico, é importante invocar os ensinamentos da Professora Fernanda Marinela (2015)¹⁵, que em seu magistério, aduz que o reconhecimento da força coercitiva dos princípios que regem o ordenamento jurídico e a inobservância de apenas um princípio, gera uma ofensa a todo o sistema de comandos, e não somente a um mandamento obrigatório específico.

Essa desatenção é a forma mais grave de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, porque representa uma agressão a todo o sistema, uma violação dos valores fundamentais, gerando uma corrosão na estrutura

¹³ AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24ª ed. Saraiva Jur, São Paulo: 2021. p.170

¹⁴ CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo, Malheiros: 2007, p.415

¹⁵ MARINELA. Fernanda. **Direito Administrativo**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 101

mestra do direito. Logo, o ato administrativo deve ser anulado, em consequência moral gerada pelos desrespeitos aos princípios apresentados, caso contrário, poderá também, ser aplicada a conduta do agente como ato de improbidade administrativa, prevista no artigo 11 da Lei 8.429/1992 (MARINELA¹⁶ 2015).

Assim, posto que a paz social não pode ser restabelecida em meio a arbitrariedade do Estado, que por sua vez deve seguir as regras básicas do direito sob pena de violar o Estado Democrático de Direito, principalmente, quando estamos diante do patrimônio alheio, que tem impacto direto na renda de muitas famílias trabalhadoras que estão empregadas no comércio, a nulidade do Auto de Infração, através da autotutela administrativa, por força da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, é medida imprescindível quando não existir o respeito a essas situações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como intento buscar a responder a seguinte pergunta, quais são as circunstâncias práticas que podem levar a nulidade do auto de infração?

Objetivamente, para validade do auto de infração deve haver a correta capitulação e a descrição dos fatos que ensejaram na violação da norma jurídica pelo contribuinte, e na mesma toada, deve também existir, a busca pela verdade real nos trabalhos fiscais para apontar o correto valor do débito fiscal não respeitado pelo contribuinte, sob pena de haver no auto de infração, uma presunção que pode levá-lo a nulidade à luz dos princípios do direito.

Ora, o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve estar perfeito e plenamente fundamentado, ou seja, o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, conforme leciona o jurista paulista - Paulo de Barros Carvalho¹⁷ (2017).

Percebe-se, portanto, que a invocação da presunção de validade do lançamento tributário para conferir ao contribuinte a sanção de pagar determinado tributo, é via escorregadia e não apenas mera aventura fiscal, como se verificou ao longo de trabalho.

Caso contrário, como bem colocava o saudoso tratadista Alfredo Augusto Becker¹⁸, teremos um Carnaval Tributário, onde a “tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes a tal estado que, hoje, só lhe resta a tanga”, e, se isso não for observado, até a “tanga” será retirada do contribuinte autuado, caso o auto de infração não seja anulado.

Isso se dá em homenagem ao princípio da estrita legalidade, não

¹⁶ MARINELA, Fernanda. *Ibidem*

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. Saraiva jur. São Paulo: 2017

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 1999

cumulatividade, irretroatividade da norma tributária e da razoabilidade, pois,¹⁹

Vale dizer e pretende se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítima e portanto, jurisdicionalmente invalidáveis, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração as situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sem saberes e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.

Com efeito o fato de a lei conferir ao ministrador certa liberdade, não significa que ele deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo do seu líbito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa que liberou a administração para manipular a regra do direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos pela lei aplicanda (MELO, 2009, p.108).

Isto posto, é momento de concluir, e o último registro que deve ser feito, é que se faz imperiosa a observância dos preceitos aqui apontados, caso contrário, temos um crédito tributário que não condiz com as normas do estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24ª ed. Saraiva Jur, São Paulo: 2021. p.170

BECKER. Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BRASIL. BRASÍLIA. CARF. **Recurso Voluntario. Processo:10480.016251/96-66. Acórdão: CC/104.17279 (Rec. 118.839)**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4655220>. Acessado em: 05/10/2022

BRASIL. BRASÍLIA. CARF. **Processo Administrativo nº10925.000373/2003-63, Acórdão nº 1301-003.493**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/lista>

¹⁹ MELO. Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros: São Paulo: 2009. p.108

Jurisprudencia.jsf?idAcordao=6274364. Acesso: 15/10/2022

BRASIL. DISTRITO FEDERAL. Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização de 2022**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/view> Acessado em: 25/10/2022

BRASIL. DISTRITO FEDERAL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC Conceitual**. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Aceso 29/09/2022

BOBBIO, Norberto, 1909, **A era dos direitos**; tradução Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. — Nova ed. — Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. — 7ª reimpressão.

CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo, Malheiros: 2007, p.415

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. Saraiva jur. São Paulo: 2017

CRECI. SÃO PAULO: **Receita Federal aperta o cerco contra os contribuintes**. Disponível em: <https://www.crecipr.gov.br/news/ultimas-noticias/517-receita-federal-aperta-o-cerco-contr-os-contribuintes>. Acessado em: 20/11/2022

MACEI. Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013, p.177

MARINELA. Fernanda. **Direito Administrativo**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 101

MELO. Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. Malheiros. Rio de Janeiro. 2009,

OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. **Processo Administrativo Fiscal**. 4º vol. Dialética. São Paulo: 1999. p. 153

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997, p.141

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. ver. e atual. São Paulo, Malheiros, 2005, p.432