



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12196.000863/2007-09
Recurso nº 259.695 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.401 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2010
Matéria CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO: CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente PLANEL PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES ELÉTRICAS LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2005

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONCLUÍDOS ATÉ 01/05/2007. EVENTUAIS VÍCIOS NO MPF NÃO AFETAM RELAÇÃO JURÍDICA FISCO X CONTRIBUINTE

O Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. Contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento. Assim, o MPF é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte que permite ao sujeito passivo assegurar-se de que a fiscalização foi iniciada segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Da mesma forma que no caso dos demais tributos, nos lançamentos relativos a contribuições previdenciárias concluídos sob a égide do Decreto 3.979/2001, a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco-contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos servidores envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica tributária fisco-contribuinte.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA.

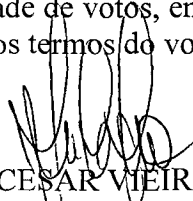
Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

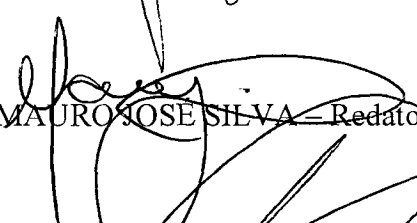
Recurso Voluntário Negado

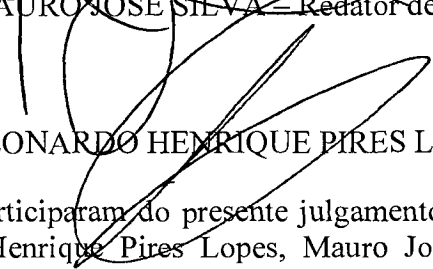
Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do MPF, nos termos do voto a ser apresentado pelo Conselheiro Mauro José Silva. Vencidos o relator e os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Conselheiro Edgar Silva Vidal que votaram pela nulidade. O conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes acompanhou a divergência pelas conclusões. No mérito, por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares suscitadas e em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


MAURO JOSÉ SILVA – Redator designado


LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Edgar Silva Vidal (suplente), Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente). Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente Dr. Nelson Passos Alfonso, OAB/MS 8076.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, emitida em 10.08.2006, em desfavor da PLANEL Planejamento e Construções Elétricas Ltda, referente às contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e não repassadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração constante das folhas de pagamento da empresa e declaradas pelo contribuinte em GFIP, durante o período de 06/2002 a 12/2005, inclusive 13º salário.

Irresignada, a ora Recorrente apresentou Defesa tempestiva de fls. 246/248, tendo a Decisão Notificação de fls. 283/286, julgado procedente o lançamento.

Inconformada, interpôs Recurso Voluntário (fls. 321/334), alegando, em síntese, a desnecessidade do depósito prévio recursal, bem como a prescrição dos créditos tributários.

Sem Contra-Razões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Preliminarmente

Da Nulidade da NFLD Expedida Após o Prazo de Validade do MPF

Apesar de não haver requerimento da Recorrente em suas razões recursais, observo que a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é nula, vez que emitida em data posterior ao término do prazo previsto no Mandado de Procedimento Fiscal Complementar.

Compulsando os autos, constata-se que o MPF – Mandado de Procedimento Fiscal originário fora emitido em 14.02.06 e tinha como prazo de validade 14.06.06, tendo sido emitido Mandado de Procedimento Fiscal Complementar em 14.07.06, com prazo de validade para o dia 11.08.06. Ocorre que a NFLD fora consolidada apenas em 22.08.06 e apresenta data de ciência do contribuinte em 24.08.06, portanto, quando a NFLD fora emitida em 22.08.06, não havia mais MPF que validasse o procedimento fiscalizatório.

A legislação vigente exige emissão do MPF, conforme vemos a seguir.

“Decreto 3.969/2001:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários serão executados por Auditores Fiscais da Previdência Social habilitados e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização (MPF-F) e, no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito



passivo, relativas aos tributos federais previdenciários, podendo resultar em constituição de crédito tributário;

(...).

Art. 4º O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pela Diretoria de Arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal."

Com efeito, resta claro que a instauração do procedimento de fiscalização e a ciência da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal são exigências da Legislação Fiscal e servem ao princípio maior que rege à administração que é a segurança jurídica do ato administrativo lançado contra o contribuinte.

Assim, a complementação do MPF segue igual rito e formalidade, devendo servir para informar que o sujeito passivo continua sob ação fiscal, bem como para avalizar o procedimento final que é o lançamento de crédito ou a emissão de auto de infração/NFLD.

Diante de tal constatação, fica evidenciado que o presente lançamento não está revestido de todas as formalidades essenciais para que se considere que houve a regularidade do procedimento administrativo que originou a emissão da NFLD, visto que não observou as condições e os limites impostos pela legislação em vigência que se consubstanciam em requisitos de eficácia do mesmo.

A matéria já foi enfrentada por outro Colegiado deste Conselho, cujo entendimento foi no mesmo sentido do acima exposto. Eis a ementa do julgado:

"PROCEDIMENTO FISCAL. LAVRATURA DA NOTIFICAÇÃO FISCAL FORA DO PRAZO DE VALIDADE DO MPF. NULIDADE. O lançamento de débito deve ser precedido da emissão e ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do disposto pelo Decreto nº 3.969/2001.

É nulo o procedimento ocorrido após o prazo de validade do MPF. Processo Anulado." (Recurso n.º 143.042; Relatora Conselheira Cleusa Vieira de Souza)

É bem verdade que a autoridade administrativa pode prorrogar o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal tantas vezes quanto for necessário para o cumprimento do seu trabalho, entretanto, uma vez vencido o prazo do MPF, encontra óbice a materialização da NFLD, eis que desprovido o auditor de documento que legitime o procedimento fiscalizatório.

Ressalte-se, que aqui não estou a combater a ciência do lançamento posteriormente ao prazo do Mandado, pois tal procedimento em nada influenciaria na validade do NFLD, mas aqui se trata da lavratura de NFLD após decorrido o prazo fatal de validade do documento fiscal, o que é mais grave e contamina o documento fiscal.

Frise-se, porque importante, que não se trata de mero formalismo, mas sim de garantir ao contribuinte a legitimidade do procedimento adotado pelo fisco para a feitura de lançamento, visto que o MPF também instrumento de controle da atividade de fiscalização.

Esse foi o posicionamento adotado no julgamento do Recurso nº 147.388, cujo relator foi o nosso Presidente, Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, *in verbis*:

"MPF. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade de que decorreram dos motivos e informações nele declarados. É também instrumento de controle da atividade de fiscalização. A ausência de MPF torna nulo todo o procedimento. Processo Anulado."

Dessa maneira, voto pela anulação do processo, posto que a ausência de MPF válido tolhe o início ou, no caso, a sequência do procedimento fiscalizatório, quando da emissão da NFLD expedida sem MPF com validade assegurada.

Ocorre que, mesmo certo do entendimento acima exposto, esta Colenda Câmara não vota neste sentido, razão pela qual o mérito do caso em apreço será apreciado adiante.

Do Mérito

Objetivando a desconstituição do crédito previdenciário, a Recorrente apenas alega em sua defesa a decadência do direito de constituir o crédito previdenciário em apreço, porém, tal alegação é absurda, posto que o débito refere-se ao período de 06/2002 a 12/2005 e a NFLD fora emitida em 22.08.06, portanto, fora respeitado o prazo quinquenal de decadência, não merecendo guarida a pretensão da Recorrente.

Quanto ao mérito propriamente dito, os lançamentos da presente NFLD referem-se às contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e não repassadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração constante das folhas de pagamento da empresa e declaradas pelo contribuinte em GFIP, durante o período de 06/2002 a 12/2005, inclusive 13º salário.

Ocorre que, nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 9º A impugnação mencionará:

(...)

§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que se reputa impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto a pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de apreciar a questão de mérito do presente lançamento, posto que não contestada pela Recorrente.

Dos Juros e Multa

Quanto à solicitada exclusão dos juros e multa, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária:

Nesse sentido, o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 dispõe que a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso, *verbis*:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(..)”

Não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Os juros estão disciplinados no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91:

“Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP n.º 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei n.º 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”

A propósito, convém mencionar que o Segundo Conselho de Contribuintes aprovou a SÚMULA Nº 3, em 18 de setembro de 2007, nos seguintes termos:

“SÚMULA Nº 3 É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

Nesse contexto, correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com fulcro no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

Quanto à atualização monetária, ressalto que foi extinta para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/1995, conforme a Lei nº 8.981/95.

Assim, é devida a contribuição levantada pelo fisco e, não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 2010

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro, MAURO JOSÉ SILVA, Redator designado - **voto vencedor somente no tocante a Mandado de Procedimento Fiscal.**

Nosso voto versa sobre as consequências jurídicas para o lançamento tributário de eventuais vícios quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Como nesta Câmara tratamos do julgamento de segunda instância de recursos que versem sobre o que o regimento desta Casa denomina de contribuições previdenciárias, bem como sobre as contribuições devidas a terceiros, temos que, de início, identificar a legislação aplicável ao MPF relativamente a tais tributos.

No que tange às contribuições previdenciárias, o MPF foi criado pelo Decreto 3.969/2001, publicado em 16/10/2001, tendo mantido sua vigência até a edição do Decreto 6.104/2007, publicado em 02/05/2007. Assim, as regras relativas ao MPF devem ser buscadas no Decreto 3.969/2001, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, e no Decreto 3.724/2001, alterado pelo Decreto 6.104/2007, a partir de 02/05/2007.

Em resumo, o MPF, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.969/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o

procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F) ou destinado a realização de diligência (MPF-D), sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º daquele Decreto.

Interessa-nos o MPF-F, pois é este instrumento que pode preceder a constituição de crédito tributário pelo lançamento. Entre as informações constantes do MPF-F destacamos o prazo para realização do procedimento fiscal (inciso IV do art. 7º), o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração correspondente e as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos exercícios (§1º do art. 7º do Decreto 3.969/2001).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, por meio da emissão de MPF complementar (MPF-C). Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 16 do mesmo Decreto estabelece que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados, podendo novo MPF ser emitido para a conclusão do procedimento fiscal.

Considerando a síntese que fizemos sobre as normas que regem a matéria, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, podemos sugerir três violações possíveis às disposições do Decreto 3.969/2001 no seguintes casos:

Instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F;

Prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF;

Conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F - o Decreto 3.969/2001 não previu, diretamente, qualquer consequência jurídica. No entanto, o descumprimento de tal norma pode ensejar responsabilização funcional por desobediência, por parte do servidor, ao dever de cumprir as normas legais e regulamentares, conforme estabelecido pelo art. 116, inciso III da Lei 8.112/90.

Em relação à segunda violação – prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF – o Decreto 3.969/2001 determinou no art. 16 que a extinção do MPF não implica em nulidade dos atos praticados. Mais uma vez poderia o servidor ser chamado responder por descumprimento de norma legal ou regulamentar, mas, seguindo o que determinou o Decreto 3.969/2001, os atos praticados seriam válidos.

No caso da terceira violação possível - conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido – o Decreto 3.969/2001 afirma que os atos não são nulos e que pode haver a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. O Decreto não obriga a emissão de novo MPF, pois utiliza o verbo “podendo” e não “devendo”. A primeira parte do art. 16 do Decreto 3.969/2001, portanto, não deixa dúvidas de que não há nulidade nos atos praticados após a extinção do MPF, sendo que a segunda parte do mesmo dispositivo não obriga que haja emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.979/2001 em relação ao MPF não gera consequências para a relação jurídica fisco x contribuinte, podendo, a depender do caso e de instauração de processo administrativo disciplinar, ensejar punição administrativa aos envolvidos.

Ainda dentro do período de 16/10/2001 a 01/05/2007, devemos considerar se as consequências jurídicas de vícios no MPF não são oriundas de outras normas. Nessa toada, de plano, devemos verificar se as normas que regem o contencioso administrativo fiscal tratam do assunto.

Admite-se que no período em questão a discussão sobre os créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias foi regida pela Portaria 713/1993, publicada em 16/12/1993, até a edição da Portaria 357/2002, publicada em 18/04/2002, sendo que esta última foi revogada pela Portaria 520/2004, publicada em 20/05/2004 e que vigorou até 01/05/2007. A partir de 02/05/2007, por força dos arts. 25, inciso I c/c o art. 16, §1º da Lei 11.457; e do art 1º do Decreto 6.103/2007, todo o contencioso administrativo das contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Decreto 70.235/72.

Passemos, então, a analisar a legislação que é hodiernamente considerada como veiculadora das regras do contencioso administrativo das contribuições previdenciárias no período até 01/05/2007.

Na Portaria 713/1993 não encontramos qualquer referência ao MPF, obviamente por se tratar de norma editada antes da criação desse documento administrativo.

A Portaria 357/2002, por sua vez, trazia no art. 28 uma previsão de nulidade para o lançamento que não fosse precedido de MPF, *in verbis*:

“Art. 28. São nulos:

...

III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo
ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;”

A norma que a substituiu, a Portaria 520/2004, manteve a previsão dessa hipótese de nulidade no art. 31, *in verbis*:

“Art. 31. São nulos:

...

III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.”

Portanto, no período de 18/04/2002 a 01/05/2007 temos norma administrativa que previa a nulidade de lançamento não precedido de MPF.

Diante disso, a questão que apresentamos agora é: poderia uma portaria criar uma hipótese de nulidade para o lançamento?

Para responder a tal questionamento é preciso considerarmos o conteúdo do dispositivo contido no art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal que transcrevemos a seguir:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

...

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...”

Como se vê, o mesmo dispositivo constitucional que exige lei complementar para tratar das normas gerais sobre prescrição e decadência, também exige idêntico veículo normativo para tratar de normas gerais sobre lançamento. Em outras palavras, por determinação constitucional, somente a lei complementar pode versar sobre as normas gerais que afetem o lançamento.

De imediato, então, podemos afastar a possibilidade de uma Portaria inovar em matéria de nulidade do lançamento. Esclareça-se que, nesse caso, o Regimento deste Conselho não traz qualquer óbice ao afastamento de Portaria por violação de norma constitucional, pois o art. 62 da Portaria MF 256/2009 somente veda o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, sem incluir outras normas infralegais.

Assim, nessa altura podemos registrar nossa divergência com o posicionamento adotado pelo ilustre Conselheiro Júlio Vieira Gomes, Presidente desta Turma, que, ao relatar o Recurso Especial 20.514.1620, considerou a existência das Portarias 357/2002 e 520/2004 para concluir que o lançamento era nulo por não ter existido MPF válido na época da emissão do referido ato administrativo. Insistimos que os dispositivos das portarias ministeriais que trataram de nulidade do lançamento não foram validamente introduzidos no nosso ordenamento jurídico posto que violaram a correspondente norma de estrutura, ou seja, violaram a norma constitucional que exige que a matéria seja introduzida tendo como veículo a lei complementar. Assim, por não terem sido validamente inseridos no ordenamento jurídico, os dispositivos das Portarias 357/2002 e 520/2004 que previam nulidade do lançamento por ausência de MPF não possuem força normativa e não podem fundamentar decisão válida em processo administrativo fiscal.

Afastada a possibilidade de portarias tratarem de nulidades do lançamento, passamos para a investigação de quais seriam as hipóteses de nulidade do lançamento validamente existentes em nosso ordenamento jurídico. Veremos as nulidades do ato administrativo do lançamento, sem abordarmos as nulidades processuais que podem surgir após o início do litígio com a apresentação da impugnação.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

“lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”*

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.³

Com relação ao MPF, dois vícios têm sido apontados como ensejadores de nulidade: o vício de competência e o vício relativo à forma.

Entre os que enxergam na ausência do MPF um vício de competência, encontramos a Conselheira Liége Lacroix Thomasi, que, no Acórdão 2301-00.076, de 03 de março de 2009, bem como em diversos outros do mesmo ano, incidentalmente expressou seu entendimento de que o MPF era um requisito formal indispensável para a prática do

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263-4.

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

lançamento, pois representava “a habilitação do agente para o exercício da competência”. Também a ex-Auditora-Fiscal, Mary Elbe Queiroz, vê no MPF um instrumento que atribui competência ao Auditor na medida em que afirma que este é o “veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil nos poderes de fiscalizar de modo individualizado determinado contribuinte”.⁴

Respeitosamente, discordamos da ilustre Conselheira e da ex-Auditora.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto e aqui aproveitaremos algumas anotações daquele trabalho.⁵

Temos como inudividosa a importância da competência para os atos administrativos a ponto de cristalizar-se o brocardo: defeito nenhum existe tão grande quanto o da competência.⁶

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior⁷ fornece-nos a dimensão da competência para o ato administrativo dizendo que “a falta de capacidade ou incapacidade do agente, quer absoluta, quer relativa, torna o ato ilegal, passível de consequências que podem culminar com seu total aniquilamento”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸, professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, ao tratar dos vícios relativos ao sujeito, defende que “visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei...”⁹ A autora tratando do elemento sujeito do ato administrativo define-o como “aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato”. A ilustre professora das Arcadas, ao afastar a discricionariedade em relação à competência, reitera a gênese da norma que estatui a competência, insistindo que “a competência para a prática dos atos administrativos é fixada em lei; é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros”. Em outra obra¹⁰, a autora caracteriza a origem na lei como garantia para o administrado no trecho:

“Visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei e também quando o sujeito pratica exorbitando de suas atribuições”

Amparados nessas seguras lições, já concluímos que “a fixação da gênese normativa da competência na lei encontra respaldo, portanto, da pacífica interpretação da doutrina sobre o instituto, e é autêntica garantia para o administrado”.¹¹

⁴ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 53-98, jan./fev. 2009, (p. 96).

⁵ Cf. SILVA, Mauro José. A competência para o lançamento e o Mandado de Procedimento Fiscal. *Tributação em revista*. n. 37, p. 10-17, jul./set. 2001.

⁶ *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis*.

⁷ Cf. CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de direito administrativo, vol. II, Teoria do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 149.

⁸ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

⁹ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹¹ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14.

Oportuno lembrar que não podemos confundir competência tributária com competência para o lançamento. Possuir competência tributária – aptidão para criar tributos in abstrato que é conferida constitucionalmente aos entes federativos – não se confunde com competência para o lançamento, pois esta deve ser entendida como a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo.

Ao dizermos que competência para o lançamento é a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo torna-se oportuno retomarmos a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A autora, instada, em 2002, a opinar quanto à competência para o ato administrativo do lançamento tributário, considerando o conteúdo do art. 142 do CTN e as leis instituidoras dos tributos, asseverou que:

“A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175/29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal[referindo-se à Portaria SRF 3.007/2001 que primeiro tratou da matéria no âmbito da SRF]. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. Também não há o mínimo fundamento legal para que o exercício de uma atribuição inerente a um cargo público fique dependendo de determinação de autoridade superior.

(...)

Aliás, contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. Mencionando, mais uma vez, o conceito de cargo público contido no artigo 3º da Lei no. 8.112/90, verifica-se que, por ele, o cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades; sendo criado por lei, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, a lei é que define esse conjunto de atribuições e responsabilidades.”¹²

¹² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Princípios constitucionais da administração pública. Aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado*. Brasília: Unafisco Sindical, 2002, p. 47-8.

Merece destaque o trecho na qual a autora, com energia, afirma que “contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa”¹³.

Com a maestria que lhe é peculiar, autora não deixou de considerar que o parágrafo único do art. 142 do CTN estatui que a “*atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*” e concluiu que:

*“o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias do cargo, por força de lei, não podendo depender, para exercê-las, de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação. A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.249, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.”*¹⁴

Em conclusão de seu parecer, a autora asseverou que:

“A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal ou quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.”
(grifei)

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal, segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265, de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF-F, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.

Existem julgados do antigo 2º Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que já consideraram que problemas no MPF não acarretam nulidade no lançamento por vício de competência. Tratavam de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas podem ser aplicáveis ao caso, pois tudo que tratamos aqui

¹³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48.

¹⁴ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 49-50.

sobre as nulidades do ato administrativo do lançamento não dependem de norma específica aplicável somente às contribuições previdenciárias.

Vejam os dois Acórdãos:

202-14693

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

CSRF/02-02.543

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.¹⁵

¹⁵ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 17.

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Leonardo Henrique Pires Lopes, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas devem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF. Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe – foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹⁶ Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art. 142 do CTN, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF. E a realidade dos fatos está fundada em norma infra legal, pois, a Portaria MPS/SRP N° 3.031/2005, publicada em 22/12/2005, dispensou a emissão de MPF em várias situações, *in verbis*:

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

I - relativo à análise interna e regularização de divergências entre GFIP e GPS, objeto de cobrança automática pelos sistemas informatizados da Previdência Social, inclusive para

¹⁶ CARVALHO, op. cit., (nota 1), p. 263-4.

aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação;

II - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFPS em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex."

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em si, não possuindo, outrossim, *status* de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditor-Fiscal, Mary Elbe,¹⁷ que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen¹⁸ conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas;(iv) confiança no tráfego jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme

¹⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota), p. 62.

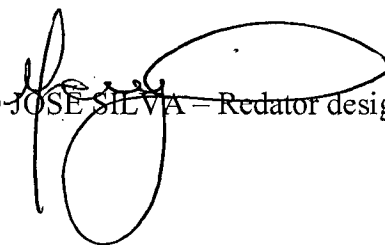
¹⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres,¹⁹ citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legitima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

*“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(…).”*²⁰

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.


MAURO JOSÉ SILVA – Redator designado

¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

²⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 50.