

I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO
TRIBUTÁRIO - 2010

INVALIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO

TEMA 1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
A aplicabilidade da teoria geral do recursos civis no PAF
Vícios materiais x Vício formais: conceitos e alcance

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac. – Acórdão.

ADN – Ato Declaratório Normativo.

AFRFB – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

C. – Câmara.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

CC – Conselho de Contribuintes.

COSIT – Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

CPC – Código de Processo Civil (Lei n° 5.869/1973).

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais.

CTN – Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/1966).

DCOMP – Declaração de Compensação.

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

DIPJ – Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica.

DL – Decreto Lei.

IN – Instrução Normativa.

LC – Lei Complementar.

LPA – Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n° 9.784/1999).

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n° 101/2000)

MF – Ministério da Fazenda.

Min. – Ministro(a).

MPF – Mandado de Procedimento Fiscal.

PAT – Processo Administrativo Tributário (Decreto n° 70.235/1972).

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PR – Presidência da República.

rel. – relator(a).

RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil.

RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

RIRFB – Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS	3
2.1 Normas gerais, abstratas, individuais e concretas.....	3
2.2 Estrutura das normas jurídico-tributárias	4
2.3 Natureza jurídica	5
2.4 Ato válido, viciado e irregular	6
2.5 Correção dos atos administrativos inválidos.....	8
3 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	10
3.1 Contraditório e ampla defesa	11
3.2 Duração razoável do processo	12
3.3 Formalismo moderado ou informalismo	13
3.4 Legalidade tributária	14
4 EXISTÊNCIA E VALIDADE DO PROCESSO E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS	16
4.1 Existência e validade do Processo Administrativo Tributário	16
4.1.1 Juízo de admissibilidade	17
4.1.2 Pressupostos de existência.....	18
4.1.2.1 Capacidade administrativa do interessado.....	19
4.1.2.2 Órgão com função de julgamento.....	19
4.1.2.3 Demanda.....	19
4.1.3 Requisitos de validade	19
4.1.3.1 Capacidade processual do interessado.....	20
4.1.3.2 Capacidade postulatória. Desnecessidade	20
4.1.3.3 Órgão julgador competente	21
4.1.3.4 Julgador imparcial	23
4.1.3.5 Respeito ao formalismo processual	24
4.1.3.6 Requisitos processuais negativos.....	25
4.1.3.6.1 Perempção. Inaplicabilidade ao Processo Administrativo Tributário	26
4.1.3.6.2 Litispendência entre processos administrativos	26
4.1.3.6.3 Litispendência, ou concomitância, entre processos administrativo e judicial	27
4.1.3.6.4 Coisa julgada e relações jurídicas continuadas	27
4.1.3.6.5 Decisão administrativa definitiva: “Coisa julgada administrativa”	28

4.1.3.7	Tempestividade.....	29
4.1.3.8	Preparo. Desnecessidade	30
4.1.4	Condições da ação	30
4.1.4.1	Legitimidade das partes ou legitimidade para agir.....	31
4.1.4.2	Interesse processual ou interesse de agir	32
4.1.4.3	Possibilidade jurídica da demanda	33
4.1.5	Recursos do Processo Administrativo Tributário.....	34
4.2	Existência e validade dos atos administrativos tributários.....	35
4.2.1	Existência do ato administrativo tributário.....	37
4.2.1.1	Conteúdo.....	37
4.2.1.2	Forma.....	39
4.2.1.3	Objeto	39
4.2.1.4	Pertinência à função administrativa.....	41
4.2.2	Validade do ato administrativo tributário.....	41
4.2.2.1	Requisito teleológico (ou finalidade)	42
4.2.2.1.1	Interesse público e procedimento de decisão administrativa.....	42
4.2.2.1.2	Finalidade do lançamento	45
4.2.2.1.3	Principais garantias para que o lançamento alcance sua finalidade	46
4.2.2.2	Primeiro requisito objetivo (ou requisito procedimental).....	47
4.2.2.3	Requisito subjetivo (ou sujeito).....	48
4.2.2.4	Segundo requisito objetivo (ou motivo)	48
4.2.2.5	Requisito lógico (ou causa)	49
4.2.2.6	Requisito formalístico (ou formalização)	51
4.2.2.6.1	Motivação	52
4.2.2.6.2	Formalização do lançamento	53
4.2.2.6.3	Formalização das decisões.....	53
4.2.2.6.4	Situações em que o julgador pode deixar de resolver questões suscitadas.....	54
4.2.2.7	Vícios materiais e formais	57
4.2.2.8	Equívoco na definição de vício formal pela legislação tributária.	59
4.2.2.9	Provas	60
5	NULIDADES NO PAT E NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF.....	62
5.1	Nulidades no PAT.....	62

5.1.1 Nulidades cominadas.....	62
5.1.2 Princípio da causalidade	63
5.1.3 Princípio do prejuízo	64
5.1.4 Taxatividade do rol de nulidades.....	64
5.1.5 Autoridade competente para decretar a nulidade	66
5.2 Nulidades na jurisprudência do CARF	67
5.2.1 Vício subjetivo.....	67
5.2.1.1 Autoridade competente para realizar e revisar o lançamento.....	67
5.2.1.2 Vícios relativos à competência do órgão julgador.....	68
5.2.1.2.1 Desaforamento.....	69
5.2.1.2.2 Controle de constitucionalidade	69
5.2.1.2.3 Decisão que inova quanto aos argumentos que sustentam o lançamento..	69
5.2.2 Cerceamento do direito de defesa.....	70
5.2.2.1 Diligências e perícias (vício procedimental)	70
5.2.2.2 Apreciação de todos os argumentos de defesa (vício de motivação)	71
5.2.2.3 Deficiência na fundamentação de direito (vício de motivação)	72
5.2.2.4 Impossibilidade de cerceamento ao direito de defesa durante a fase pré- processual	72
5.2.2.5 Erro na identificação do sujeito passivo (vício material)	73
5.2.3 Vício procedimental	74
5.2.3.1 Falta de intimação para comprovar a origem de valores creditados em conta bancária.....	74
5.2.3.2 Vício de motivo em Requisição de Movimentação Financeira.....	74
5.2.3.3 Falha de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal.....	75
5.2.4 Vício de formalização.....	75
5.2.4.1 Intimação do lançamento após o prazo decadencial.....	76
5.2.4.2 Local de lavratura do Auto de Infração	76
6 CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

O Decreto nº 70.235/1972 rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal (art. 1º). Há previsão, portanto, de dois ritos processuais: o de determinação e exigência dos créditos tributários da União, que denominaremos Processo Administrativo Tributário; e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. Nosso interesse recai sobre o primeiro rito, que é usado, por exemplo, nos casos em que o sujeito passivo da relação tributária apresenta tempestivamente recurso (impugnação) contra Auto de Infração, após procedimento de fiscalização. O art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430/1996, prevê o mesmo rito para processamento de recurso (manifestação de inconformidade) contra Despacho Decisório que não-homologar, total ou parcialmente, compensação tributária declarada pelo contribuinte.

Os mencionados processos administrativos, e outros que seguem o mesmo rito, são processo corretores que podem ser usados para impugnar atos administrativos com os quais os legitimados não concordem, e que dão efetividade à garantia constitucional do art. 5º, LV, *in verbis*:

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

O trabalho de julgador administrativo consiste, basicamente, em revisar atos administrativos, como lançamentos tributários e despachos decisórios, de modo a verificar se tais atos foram editados de acordo com o Direito, ou seja, se não contêm vícios. Para garantir ao interessado os seus direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, as revisões seguem o rito de um processo administrativo.

A verificação feita pelo julgador pode ter três desdobramentos:

- a) Se o ato não contém qualquer vício, deve-se negar provimento ao recurso;
- b) Se o ato contém apenas um vício de menor relevância, diremos que o ato é meramente irregular. A Administração, como veremos, não é obrigada a corrigir os atos meramente irregulares, mas também não está impedida de fazê-lo, de modo que ao recurso poder-se-á dar ou não provimento, baseando-se o julgador em diretrizes ou critérios previamente estabelecidos, para fazer um juízo de ponderação;

c) Se o ato contém um vício grave, dar-se-á provimento total ou parcial ao recurso, conforme a abrangência do defeito. Vício grave é o que obriga a Administração a corrigir o ato.

Diremos que o ato é válido se ele não contiver vício que obrigue a Administração e corrigi-lo, e inválido, se contiver. Note que, segundo esta classificação, os atos meramente irregulares também são válidos.

O objetivo deste trabalho é, portanto, responder a três perguntas:

- a) O processo administrativo e o ato sob revisão contêm vícios?
- b) Os vícios eventualmente encontrados invalidam o processo ou o ato?
- c) Dentre as possibilidades de correção, qual deve ser escolhida?

Como crítica ao objetivo proposto, poder-se-ia questionar se tal estudo não seria ocioso, visto que o tema parece já ter sido suficientemente explorado em diversos manuais de Direito Administrativo. Na doutrina há, de fato, muitos textos, de excelente qualidade, que dissecam o ato e o processo administrativo, expondo seus requisitos de validade e indicando os casos de invalidação e convalidação. Por outro lado, percebemos que a teoria administrativista requer adaptações importantes para aplicação aos atos e processos administrativos tributários, notadamente porque o crédito tributário mantido será inscrito em dívida ativa da União, servindo a respectiva certidão como título executivo extrajudicial. Daí a necessidade de maior rigor no controle.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Neste capítulo fixaremos alguns conceitos que são fundamentais para a compreensão de nossas análises e conclusões. Queremos evitar confusões terminológicas que podem surgir como o emprego, inevitável, de palavras e expressões equívocas. Para tanto, trataremos da classificação das normas jurídicas em gerais, abstratas, individuais e concretas, cujos conceitos serão empregados para identificar o conteúdo dos atos administrativos e, portanto, para se estabelecer um critério seguro de distinção entre vícios materiais e formais. Cuidaremos também do que significa a expressão “natureza jurídica”, possibilitando que se entenda a importância de identificar corretamente a categoria a que pertencem os institutos jurídicos em geral e o lançamento tributário em particular. Apresentaremos a seguir (a) uma classificação dos atos jurídicos quanto à gravidade dos defeitos que os inquinam; e (b) as diversas espécies de correção que podem ser aplicadas para eliminação desses vícios.

2.1 Normas gerais, abstratas, individuais e concretas

As normas jurídicas possuem, como elementos essenciais, um *sujeito*, que é o destinatário da norma, e um *objeto*, que consiste no comportamento prescrito¹. Tanto o sujeito quanto o objeto podem ser *universais* ou *singulares*. As normas são chamadas de *gerais* e *abstratas* conforme o sujeito ou o objeto sejam universais; e de *individuais* e *concretas* quando aqueles elementos forem singulares². Num mundo ideal, em que as normas jurídicas não fossem violadas, seria suficiente um ordenamento jurídico composto apenas por normas gerais e abstratas, mas no mundo real, é preciso criar normas individuais e concretas a fim de que o infrator cumpra a norma e receba a sanção³.

Como exemplo de norma geral e abstrata temos a que prevê o pagamento de imposto por parte da pessoa que auferir renda. Trata-se de norma geral porque não se destina a um sujeito determinado, mas a qualquer um que se enquadre na hipótese de incidência. Além disso, é uma norma abstrata porque não se esgota numa só incidência, mas, em vez disso, incidirá tantas vezes quantas forem as ocorrências dos fatos descritos em sua hipótese. Em outras palavras, podemos dizer que se trata de norma geral e abstrata porque prevê o

¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 160.

² Ibid, p. 162.

³ Ibid, p. 164-165.

surgimento da obrigação de pagar imposto por parte de qualquer pessoa que auferir renda, sempre que isso acontecer. Já como exemplo de norma individual e concreta, temos o conteúdo do lançamento tributário, que determina o pagamento de determinada quantia, por certo indivíduo, uma só vez.

2.2 Estrutura das normas jurídico-tributárias

As normas jurídico-tributárias gerais e abstratas disciplinam o comportamento humano por meio de proposições que podem ser reduzidas à fórmula ‘Se H, então deve ser C’. ‘H’ é a hipótese de incidência da norma, e ‘Se H’, uma condição, pois se refere a um fato futuro e incerto. ‘C’ é a consequência da norma jurídica, em que se descreve o comportamento que deve ser observado caso ‘H’ se concretize, ou seja, caso um fato ‘F’, dito fato gerador, amoldar-se à hipótese de incidência. ‘C’ deve ser porque, se ‘H’ ocorrer, constituir-se-á uma relação jurídica ‘R’, que possuirá um sujeito ativo titular de um direito subjetivo, a que corresponde o dever jurídico do sujeito passivo. Trata-se de uma relação jurídica obrigacional, cujo objeto é uma prestação de dar, ou seja, de pagar certa quantia em dinheiro.

Diz-se ‘deve ser C’ em vez de ‘é C’ porque, apesar de a relação jurídica constituir-se com o acontecimento do fato, existe a possibilidade de a norma ser violada por seu destinatário, ou seja, embora não seja lícito, é materialmente possível que, uma vez ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo deixe de cumprir seu dever. Criada, por exemplo, a norma ‘Se alguém auferir renda, então deve pagar imposto’, é possível que uma pessoa aufera renda, mas não pague imposto, embora se trate de conduta que o Direito reprova e sanciona.

Tomando conhecimento da situação descrita no exemplo acima e verificando que, além de não ter pago, o sujeito passivo também não confessou seu débito, a autoridade competente deverá lançar o imposto de ofício. Este ato, conhecido como lançamento tributário, tem por conteúdo uma norma individual e concreta, em cujo antecedente não se encontra mais uma hipótese, mas a descrição de um fato; e no conseqüente, os elementos característicos da relação jurídico-tributária. A norma do lançamento tem a estrutura: ‘F ocorreu, então deve ser C’. A norma individual e concreta que o lançamento veicula não apresenta uma condição do tipo ‘Se F’, mas uma afirmação de que ‘F’ ocorreu. Não há condição porque ‘F’ não é fato futuro tampouco incerto. ‘F’ tem necessariamente que anteceder o lançamento, logo é fato passado. Além disso, tem que ser um fato certo, pois, se fosse incerto, não se poderia fazer o lançamento, sob pena de violação do princípio de legalidade.

2.3 Natureza jurídica

A natureza jurídica de um instituto representa a categoria a que ele pertence, como uma espécie que está contida em seu gênero. A apelação, o agravo e os embargos de declaração são espécies do gênero recurso, ou seja, têm natureza jurídica de recurso, assim como o Auto de Infração, a Notificação de Lançamento, o Despacho Decisório e as Decisões em Processo Administrativo Tributário têm natureza de ato administrativo.

Segundo ALEXANDRE DE FREITAS CÂMARA:

O Direito é uma ciência formada por uma série de institutos, os quais podem ser agrupados em categorias jurídicas mais amplas, em uma relação de espécie e gênero. Assim, por exemplo, os institutos da fiança, da compra e venda e da locação podem ser agrupados na categoria dos contratos. [...] O mesmo se dá em relação à apelação, ao agravo e aos embargos infringentes, institutos que se agrupam na categoria dos recursos. [...] Quando se perquire a natureza jurídica de um instituto, o que se pretende é fixar em que categoria jurídica o mesmo se integra, ou seja, de que gênero aquele instituto é espécie⁴.

A utilidade de se fixar a natureza jurídica de um instituto está em se identificar o conjunto de normas e as teorias que, por serem aplicáveis ao gênero, aplicam-se também à espécie. É fundamental que se faça uma classificação correta porque, do contrário, aplicaremos teorias e normas de forma inapropriada, prejudicando nossa argumentação. Neste sentido, é muito importante não confundir fenômenos distintos atribuindo-lhes um mesmo nome.

O art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, estabelece que a autoridade de 1ª instância *recorrerá do ofício* sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa a partir de determinado valor, fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

O chamado recurso de ofício não é, de fato, um recurso porque possui diversas características que o apartam do gênero: é obrigatório; carece de fundamentação; não cabe desistência; não há interesse da autoridade em recorrer contra a sua própria decisão; não há prazo para recorrer; a causa de pedir não é o *error in iudicando* nem o *error in procedendo*, mas a exoneração a partir do limite estabelecido.

Por outro lado, o recurso de ofício assemelha-se à apelação, já que é meio de impugnação de decisão final de 1ª instância; tramita dentro da mesma relação processual;

⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 17ª ed. rev. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008, vol.1., p. 132.

transfere a cognição para a 2ª instância; e tem efeito suspensivo, assim como a apelação também pode ter.

No processo civil, o recurso de ofício não é considerado recurso e recebe o nome de *remessa necessária*. No Processo Administrativo Tributário, ainda se usa o termo recurso de ofício, dadas as semelhanças com a apelação, porém a aplicação de normas e teorias próprias dos recursos ao recurso de ofício deve ser feita com cautela, tendo em vista as distinções apontadas.

No âmbito do Direito Tributário, discute-se a natureza jurídica do lançamento, sendo que, para alguns autores⁵, ele tem natureza constitutiva. As razões que nos levam a discordar desse entendimento serão apresentadas na seção 4.2.2.1.2 'Finalidade do lançamento'.

2.4 Ato válido, viciado e irregular

Poder-se-ia pensar que ato válido é o produzido em total conformidade com o ordenamento jurídico, ou seja, o ato não-viciado. Entretanto os conceitos de ato válido e de ato viciado não são mutuamente excludentes, pois é possível que um ato, mesmo viciado, seja válido. Isto ocorre porque o oposto de ato válido é ato inválido, e este não se confunde com o ato viciado. Todo ato inválido é viciado, mas nem todo ato viciado é inválido.

Ato inválido é o dotado de vício que representa uma violação intolerável ao Direito, de modo que a Administração tem o dever de agir, editando outro ato administrativo, um ato administrativo corretor. Portanto *ato válido* é o que não possui vício que obrigue a Administração a corrigi-lo⁶.

Os vícios podem surgir da várias formas, de modo que, para identificá-los, é preciso verificar se o ato atende a certos requisitos. Cada requisito diz respeito a uma espécie de vício, de modo que, se todos os requisitos forem atendidos, o ato será não-viciado. Por outro lado, se houver algum vício, deve-se analisar se o defeito gera para a Administração o dever de corrigi-lo. Se existir este dever, o ato será inválido; se não existir, teremos um ato viciado, mas válido, que denominaremos de *ato irregular*.

⁵ Por todos, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 441-445.

⁶ MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 148.

Uma representação gráfica facilitará a compreensão:

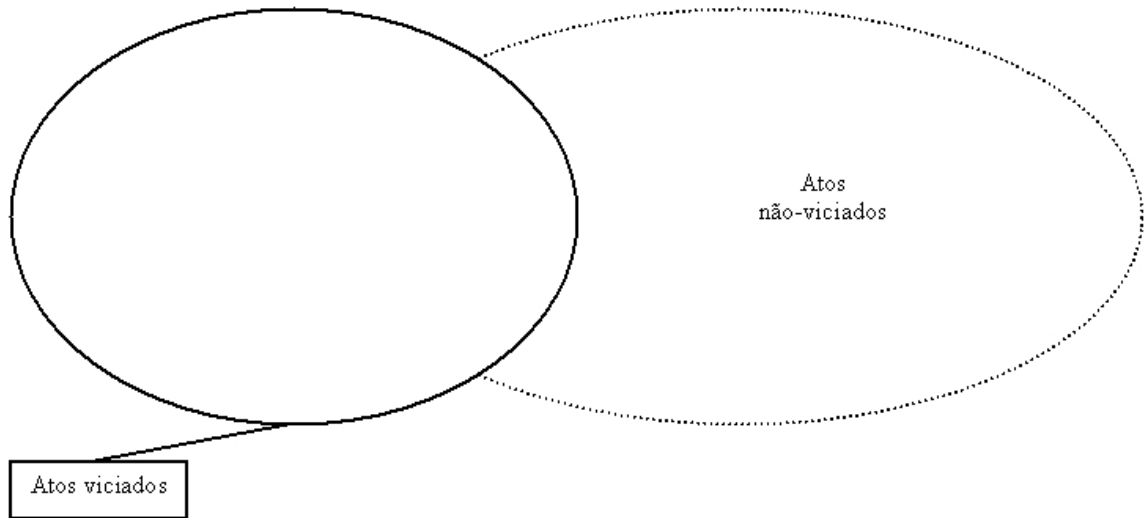


Figura 1: Os atos administrativos podem ser divididos em atos viciados e não-viciados, conforme diagrama acima. Os ato viciados encontram-se no interior da elipse de traço contínuo, à esquerda, enquanto os atos não-viciados ocupam a área externa à elipse, delimitada pela linha pontilhada, à direita. A união das duas áreas representa o conjunto dos atos administrativos.

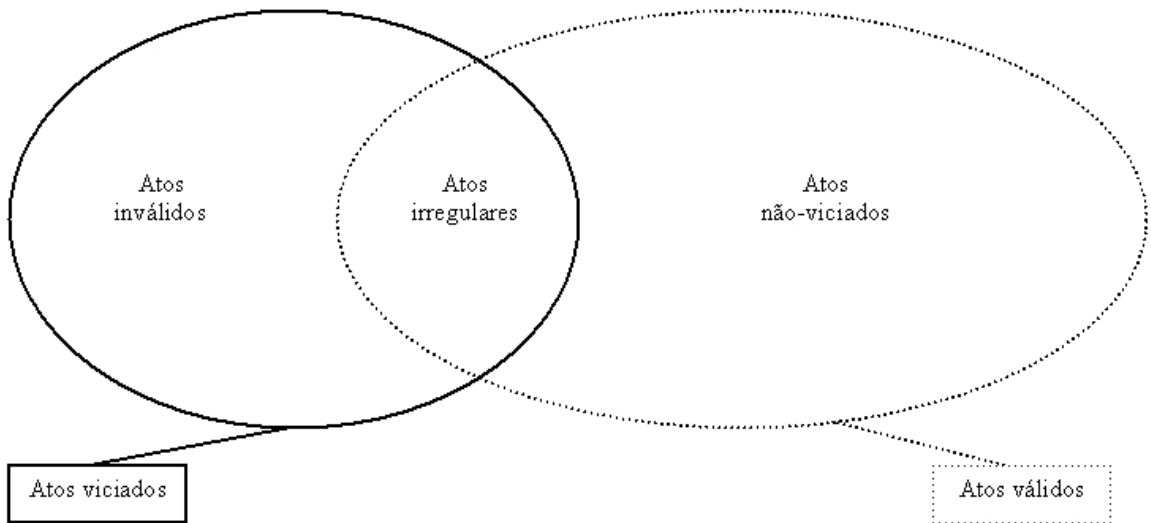


Figura 2: Se estendermos a linha pontilhada de maneira a completar uma segunda elipse, surgirá uma interseção, que é ocupada pelos atos irregulares, ou seja, atos que pertencem tanto ao conjunto dos atos viciados quanto ao dos atos válidos, de modo que são atos viciados, mas válidos. Os atos inválidos formam a área determinada pela linha de traço contínuo, externa à elipse dos atos válidos.

Cada requisito enfoca uma espécie de vício, de maneira que a presença de todos eles é necessária para que o ato seja não-viciado. Por outro lado, a falta de algum torna o ato viciado, mas não necessariamente inválido, porque podemos ter um ato simplesmente irregular. Como os atos irregulares são válidos, não é correto afirmar que todos os requisitos

devem ser atendidos para que o ato seja válido, logo não devem ser tratados como “requisitos de validade”.

É forçoso concluir, no entanto, que *atos regulares* são os atos não-irregulares, mas isso nos leva a um grande inconveniente terminológico, pois não-irregulares são tanto os atos não-viciados quanto os atos inválidos, que não podem ser considerados regulares. Assim, para evitar confusões, não usaremos a expressão “ato regular”, e, conseqüentemente, o termo “requisito de regularidade”. Pelas razões acima expendidas, preferimos a denominação *requisitos de juridicidade* às expressões “pressupostos de validade” ou “pressupostos de regularidade”⁷, que são adotadas respectivamente por BANDEIRA DE MELLO⁸ e RICARDO MARTINS⁹.

2.5 Correção dos atos administrativos inválidos

A correção dos atos inválidos pode ser feita por invalidação ou saneamento. A *invalidação* é uma espécie de correção caracterizada pelo não-aproveitamento, em outro ato, dos efeitos já produzidos pelo ato inválido. Com a invalidação, o ato inválido deixa de produzir efeitos a partir de determinado momento, que pode ser passado, presente ou futuro. Se o momento for passado, teremos a invalidação retroativa (*ex tunc*), que poderá suprimir efeitos desde a edição do ato viciado (invalidação *ex tunc* e *ab initio*), ou apenas a partir de certo instante entre a edição do ato e sua correção (invalidação *ex tunc* não-*ab initio*). A invalidação poderá também ser irretroativa (*ex nunc*) ou *pro futuro*, conforme se mantenham os efeitos já produzidos até a data do ato corretor, ou se permita que, mesmo prolatada a decisão, o ato corrigido continue eficaz por mais algum tempo¹⁰. *Ato nulo* é o que deve ter todos os efeitos suprimidos, logo será o ato invalidado *ex tunc* e *ab initio*.

A segunda forma de correção é o *saneamento*, pelo qual o ato inválido é extinto, mas os efeitos já produzidos são aproveitados em outro ato. Trata-se de gênero que comporta três espécies: *convalidação*, *redução* e *conversão*. Na convalidação, o vício não atinge o conteúdo do ato, ou seja, a norma jurídica, de modo que se pode editar um novo ato, com o mesmo

⁷ Sobre nossa opção pelo termo ‘requisitos’ em vez de ‘pressupostos’, vide seção 4.1 ‘Existência e validade do Processo Administrativo Tributário’.

⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiro, 2008, p. 391.

⁹ MARTINS, 2008, p. 148.

¹⁰ *Ibid*, p. 419-423.

conteúdo, porém livre do vício. Na redução e na conversão, o ato tem um vício material, que afeta a sua norma, de modo que esta precisa ser modificada na correção. A redução diferencia-se da conversão porque, naquela, apenas parte da norma é inválida, enquanto nesta, todo o conteúdo está comprometido. Assim, a redução opera a correção suprimindo a parte inválida, e a conversão, substituindo inteiramente uma norma por outra ¹¹. A redução pode ser usada para correção de um lançamento tributário quando se verifica, por exemplo, que a base de cálculo empregada é maior que a correta ¹².

¹¹ MARTINS, 2008, p. 274-283.

¹² Ibid, p. 278.

3 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Princípios e regras são espécies de normas jurídicas. As regras abstratas estabelecem que, se ocorrer um certo fato, deve acontecer uma determinada consequência (Se ‘H’, então deve ser ‘C’). Em Direito Tributário, ‘H’ chama-se *hipótese de incidência*.

O legislador estabelece regras com o objetivo de se alcançar determinado fim, que, no caso das regras de incidência tributária, consiste em suprir o Estado com os recursos necessários à promoção do bem comum. As regras são feitas para serem cumpridas, ou seja, uma vez ocorrida a hipótese nela prevista, o sujeito obrigado deve adotar o comportamento descrito, sob pena de receber uma sanção, e de ter que ajustar coercitivamente sua conduta. Apesar disso, as regras devem ser compatibilizadas com o ordenamento jurídico e com as circunstâncias do caso concreto. Mesmo ocorrida a hipótese, pode a regra deixar de ser aplicada, desde que a autoridade justifique o afastamento, de modo a possibilitar o controle de sua decisão. Diz-se que as regras têm uma validade *prima facie*, ou seja, a aplicação de regra justifica-se pela própria regra, enquanto a sua não-aplicação impõe um ônus argumentativo.

Tanto princípios quanto regras visam à promoção de certo fim que o legislador identificou como socialmente desejável. Mas enquanto as regras estabelecem o comportamento que deve ser observado para se alcançar o fim, os princípios apontam diretamente para o fim, sem fixar a maneira como deverá ser atingido. Ocorre que o legislador trabalha como modelos ou abstrações, ou seja, cria normas imaginando que as hipóteses de incidência se concretizarão cercadas das circunstâncias que normalmente as acompanham, segundo padrões ditados pela experiência. Na prática, porém, o que se observa é que, por vezes, a aplicação de uma determinada regra ou princípio pode não propiciar o fim para o qual foi criado, ou, até mesmo, atuar no sentido de dificultar o alcance daquilo que se almejava. Pode acontecer também de haver vários princípios incidindo sobre o caso concreto, de tal forma que uma solução promotora de certa finalidade seja limitadora de outra.

Quando trabalhamos com princípios é importante ter em mente que: (a) cada um deles aponta para um fim socialmente desejável, logo, como os princípios não especificam os meios, deve ser adotada a medida que, entre todas, seja a que mais promova o fim; (b) quando houver choque entre princípios, ou seja, quando não existir solução que simultaneamente promova ao máximo todos os fins, deve-se fazer uma ponderação, na qual, consideradas as circunstâncias, sejam atribuídos pesos aos princípios, e, dessa forma, se tenha um critério para estabelecer em que medida cada fim deverá ser sacrificado.

3.1 Contraditório e ampla defesa

O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção. Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não-homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trouxer aos autos.

Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores. Como exemplo, podemos citar a inadmissibilidade de provas ilícitas, bem como a fixação de prazos para apresentação de razões e provas. Quanto ao último aspecto, destacamos que o legislador, diante da possibilidade de conflito entre a ampla defesa e a duração razoável do processo, decidiu criar a regra que estabelece um prazo adequado para a interposição da defesa.

3.2 Duração razoável do processo

A maior crítica que se faz atualmente ao Poder Judiciário é a excessiva demora na solução dos conflitos. Tal crítica pode ser estendida ao Processo Administrativo Tributário, já que o tempo necessário para a prolação de uma decisão definitiva é, com frequência, superior ao que se pode considerar razoável.

A duração do processo depende de uma ponderação feita pelo legislador entre os valores justiça e celeridade. Quanto mais peso se der à justiça, mais instrumentos haverá para controlar a juridicidade das decisões, ou seja, haverá mais recursos e meios autônomos de impugnação. Naturalmente, quanto mais controles houver, mais acertadas tendem a ser as soluções finais, mas, por outro lado, mais demorado se torna o processo. Como a sociedade clama por maior rapidez, o sistema processual já foi – e continua sendo – reformado de modo a se atribuir maior peso ao valor celeridade.

No âmbito do Processo Administrativo Tributário, podemos citar os vetos à Lei nº 11.941/2009, que restringiram as hipóteses de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na versão aprovada pelo Congresso Nacional, o art. 37 do Decreto nº 70.235/1972 previa a possibilidade de interposição de três recursos especiais: (1) contra decisão não unânime; (2) contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente; e (3) contra decisão que der provimento a recurso de ofício. Os vetos à primeira e terceira hipóteses foram assim justificados:

[...] diante da necessidade de reduzir o tempo do trâmite dos processos, é necessário restringir a função da CSRF à apreciação apenas do recurso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente. Nesse caso, a CSRF terá como único foco a unificação da interpretação das normas tributárias, o que poderá ter como efeito a maior pacificação dos litígios administrativos, com redução da litigiosidade¹.

Em médio prazo, espera-se que a tramitação eletrônica dos processos – que já se encontra em fase de testes – resulte em considerável ganho de celeridade, e contribua para reduzir a incerteza a que ficam submetidos os contribuintes durante a tramitação das lides administrativas, conforme destaca ANTÔNIO CABRAL:

Enquanto o processo não é decidido em termos definitivos, as partes continuam com suas vidas dominadas por um estado de incerteza pernicioso, que as impede de programarem suas atividades, projetando os efeitos que a derrota ou vitória na lide proporcionar-lhes-ia.²

¹ Mensagem PR nº 366, de 27.05.2009, no trecho referente às razões do veto ao inciso I do § 2º e § 3º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

² CABRAL, Antonio do Passo. *Nulidades no Processo Moderno: Contraditório, Proteção da Confiança e Validade Prima Facie dos Atos Processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 269.

A busca por maior rapidez não deve, no entanto, ser feita através da redução dos prazos que as partes têm para praticar seus atos. Estes já são bastante curtos, principalmente quando são discutidas questões mais complexas, que dependem de fundamentação mais extensa e da apresentação de mais provas. Além disso, tais prazos são relativamente pequenos se comparados à duração total do processo, de modo que, se fossem reduzidos, não haveria ganho considerável de celeridade e ainda se prejudicaria o contraditório e a ampla defesa.

3.3 Formalismo moderado ou informalismo

O princípio em comento encontra previsão legal no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, da LPA, segundo os quais:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

O Estado existe para promover o bem comum e, para tanto, seus agentes desempenham funções, ou seja, atividades dotadas de prerrogativas necessárias para atender ao interesse público³. Mas estará o agente público livre para definir o que é o interesse público e, conforme seu juízo, autorizado a editar atos administrativos com a finalidade de promover aquele interesse? Não, o agente público não tem essa liberdade. No desempenho de sua função, ele deve buscar na Constituição os fins que, de forma abstrata, o legislador fixou como sendo aqueles que devem ser perseguidos de modo a promover o bem comum.

O interesse público consiste em realizar, diante do caso concreto, os fins estabelecidos pela Constituição, cada um deles na medida certa, conforme um juízo de ponderação entre os princípios incidentes⁴.

A lei exige, por exemplo, que o Auto de Infração contenha a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias. Suponhamos que o autuado seja intimado, recebendo prazo de apenas 20 (vinte) dias.

³ MARTINS, 2008, p. 37.

⁴ Ibid, p. 192-193.

Se o vício for descoberto logo após a intimação, esta deverá ser decretada nula e editado novo ato com o prazo correto, contado a partir da nova ciência. A convalidação não é possível porque tem efeito retroativo, logo a duração do prazo poderia ser corrigida, mas o termo *a quo* da contagem permaneceria na data de primeira ciência.

Entretanto se o vício for descoberto após a prolação de acórdão que dê provimento à impugnação, não haverá mais, para a Administração, o dever de corrigir o vício, que terá se estabilizado, com a transformação do ato inválido em irregular. A estabilização se fundamenta no princípio do prejuízo, conhecido pelo brocardo francês *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo)⁵. Pelo princípio da instrumentalidade das formas, o ato não precisa ser corrigido se, apesar de maculado com vício de formalização, tiver atingido sua finalidade, ou seja, se os princípios incidentes no caso concreto foram realizados na medida certa.

Em nosso exemplo, a finalidade da intimação era dar ao autuado a possibilidade de defender-se, de modo a influir na decisão (finalidades estabelecidas pelos princípios do contraditório e ampla defesa). Como o resultado foi favorável, o ato atingiu sua finalidade. Portanto, seja pelo princípio da instrumentalidade, seja pelo do prejuízo, houve a estabilização do vício. Logo extingue-se o dever de correção.

3.4 Legalidade tributária

Em regra, os atos administrativos podem basear-se diretamente num princípio constitucional sem necessidade de haver uma regra legislativa que descreva o comportamento. É o que aconteceria no caso imaginado por RICARDO MARTINS:

*Suponha-se, por exemplo, que não exista diploma legal algum disciplinando o recolhimento de crianças que vivem nas ruas, embaixo das pontes dos centros urbanos. Ora, vários princípios constitucionais – dentre eles o da dignidade da pessoa humana, o da proteção da infância e da adolescência, sobretudo os decorrentes do art. 227 do Texto Maior –, diante do fato de uma criança estar abandonada nas ruas de um meio urbano, têm peso tão acentuado que impõem ao prefeito o dever de recolher a criança a lhe dar abrigo e proteção*⁶.

Entretanto, há casos em que a própria CRFB afasta a possibilidade de a regra basear-se imediatamente num dos seus princípios, pois estabelece uma *reserva legal*, como o art. 5º, XXXIV, que dispõe não haver crime sem lei anterior que o defina; e o art. 150, I, que veda a exigência e o aumento do tributo sem lei que o estabeleça. No entanto, para ser coerente com

⁵ MARTINS, 2008, p. 329, que afirma, no entanto, tratar-se do princípio da instrumentalidade das formas.

⁶ Ibid, p. 163.

uma de suas premissas – a de que todo valor é relativo – RICARDO MARTINS admite a possibilidade de se desconsiderar a reserva legal diante de circunstâncias muito especiais:

Impende observar que [...] nenhuma regra do sistema, incluindo as constitucionais, consiste numa determinação absoluta. Como toda regra concretiza um princípio, ela é sempre uma determinação relativa. Em outras palavras: não se pode negar a possibilidade de que, diante das circunstâncias, a incidência dos princípios opostos aos concretizados pela regra exija seu afastamento. Reconhece-se forte imperatividade às regras constitucionais instituidoras de reservas legais; o peso das regras constitucionais – vale lembrar – é intensificado pelo peso do princípio formal que dá primazia às ponderações do constituinte. Porém, diante da relatividade ínsita à natureza de toda regra, admite-se, em teoria, a possibilidade de que mesmo as reservas legais, diante das circunstâncias fáticas, em casos excepcionalíssimos, possam ser afastadas⁷.

Confirmando a excepcionalidade do afastamento, RICARDO MARTINS aproveita um exemplo oferecido por ROBERT ALEXY, em que o Tribunal Constitucional Alemão afastou o princípio da legalidade penal ao julgar homicídios cometidos por sentinelas do Muro de Berlim.

Fora, portanto, esses casos excepcionalíssimos de afastamento da reserva legal em matéria tributária no direito brasileiro – cuja possibilidade se admite apenas tendo em vista que não existem valores absolutos, mas para os quais não se encontrou na doutrina um caso concreto sequer – o ato administrativo de lançamento deve basear-se em lei, não cabendo ao aplicador fazer ponderações com outros princípios constitucionais, de modo a afastar a legalidade tributária para editar norma individual e concreta de exigência tributária baseada imediatamente em algum outro princípio constitucional.

Não pode a autoridade fiscal lançar tributo simplesmente porque entende que a respectiva arrecadação atenderá ao interesse público, na medida em que proverá o Estado com mais recursos para realizar em maior medida outros princípios / fins constitucionais. Não se pode, por exemplo, criar ou aumentar um tributo por decreto, mesmo que o produto da arrecadação fosse vinculado à construção ou reforma de abrigos para as chamadas “crianças de rua”, ainda que dessa forma se pudesse dar maior efetividade aos princípios da dignidade da pessoa humana, e da proteção à criança e ao adolescente.

⁷ MARTINS, 2008, p. 73, nota 17.

4 EXISTÊNCIA E VALIDADE DO PROCESSO E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS

A validade, seja de um processo, seja de um ato, pressupõe a existência, ou seja, antes de verificarmos se um processo ou determinado ato são válidos, é necessário examinar se eles existem, pois somente o que existe pode ser válido ou inválido. Dessa forma, como este trabalho versa sobre as invalidades do Processo Administrativo Tributário, teremos que verificar a existência deste mesmo processo. Além disso, como no processo são praticados atos administrativos que podem ser válidos ou inválidos, examinaremos também quais são os pressupostos de existência e requisitos de juridicidade desses atos.

4.1 Existência e validade do Processo Administrativo Tributário

Quando falamos em existência do processo, estamos nos referindo ao seu aspecto interno, ou seja, à relação jurídica processual; e quando tratamos de validade do processo, cuidamos do ato jurídico complexo, que constitui o procedimento¹. A relação jurídica de um Processo Administrativo Tributário se estabelece entre o interessado e a União, apresentada² pela Receita Federal em 1ª instância; pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 2ª instância; e pelo Ministro de Estado da Fazenda em instância especial³.

¹ DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 10ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2008, vol. 1, p. 208-209.

² Adotamos os conceitos de representação e apresentação estabelecidos por MIRANDA, Francisco Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 5ª ed. atual. por Sérgio Bermudes. Rio de Janeiro: Forense, 2001, t. 1, p.137.

“Observe-se que, na comparência da parte por um órgão, não se trata de *representação*, mas de *apresentação*. O órgão apresenta a pessoa jurídica: os atos processuais do órgão são atos dela, e não de representante [...].

[...]. Os diretores das pessoas jurídicas que assinam a declaração unilateral de vontade, ou a declaração bilateral ou multilateral de vontade, não estão a praticar ato seu, pelo qual representem a pessoa jurídica. Estão a *presentá-las*, a fazê-las presentes”.

³ Decreto n° 70. 235/1972:

art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento [...];

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [...].

Art. 26. Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial:

I - julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos;

II - decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

Para que um processo exista e seja válido é necessário, respectivamente, que estejam presentes os seus pressupostos de existência e requisitos de validade. Sobre a distinção entre pressupostos e requisitos, leciona FREDIE DIDIER JR:

Costuma-se falar em pressuposto de existência e de validade. A terminologia merece uma correção técnica. Pressuposto é aquilo que precede o ato e se coloca como elemento indispensável para a sua existência jurídica; requisito é tudo quanto integra a estrutura do ato e diz respeito à sua validade [...] Assim, é mais técnico falar em requisitos de validade⁴.

Os pressupostos de existência e os requisitos de validade formam o que tradicionalmente se chama de “pressupostos processuais”, que em conjunto com as condições da ação compõem os requisitos de admissibilidade do processo. As condições da ação abrangem as questões relacionadas ao direito de ação, enquanto os “pressupostos processuais” versam sobre a formação e validade do processo.

4.1.1 Juízo de admissibilidade

O Processo Administrativo Tributário tem início com a apresentação de um recurso contra ato administrativo tributário, que pode ser, por exemplo, uma impugnação contra lançamento, ou uma manifestação de inconformidade contra despacho decisório⁵⁻⁶. Como a impugnação e a manifestação de inconformidade têm a mesma natureza jurídica, e são processados pelo mesmo rito, usaremos daqui por diante o termo ‘impugnação’ para designar o gênero a que pertencem tanto a impugnação em sentido estrito quanto a manifestação de inconformidade.

⁴ DIDIER JR., 2008, p. 208-209.

⁵ Decreto nº 70. 235/1972, art. 14: A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ Lei nº 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Sobre os conceitos de juízo de admissibilidade e juízo de mérito, leciona JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA:

Todo ato postulatório sujeita-se a exame por dois ângulos distintos: uma primeira operação destina-se a verificar se estão satisfeitas as condições impostas pela lei para que o órgão possa apreciar o conteúdo da postulação; outra, subsequente, a perscrutar-lhe o fundamento, para acolhê-la, se fundada, ou rejeitá-la, no caso contrário. Embora a segunda se revista, em perspectiva global, de maior importância, constituindo o alvo normal a que tenda a atividade do órgão, a primeira tem prioridade lógica, pois tal atividade só se há de desenvolver plenamente se concorrerem os requisitos indispensáveis para tornar legítimo o seu exercício.

Chama-se juízo de admissibilidade àquele em que se declara a presença ou a ausência de semelhantes requisitos; juízo de mérito àquele em que se apura a existência ou inexistência de fundamento para o que se postula, tirando-se daí as conseqüências cabíveis, isto é, acolhendo-se ou rejeitando-se a postulação. No primeiro, julga-se esta admissível ou inadmissível; no segundo, procedente ou improcedente.

[...] A questão relativa à admissibilidade é, sempre e necessariamente, preliminar à questão de mérito: a apreciação desta fica excluída se àquela se responde em sentido negativo. Neste último caso, quando a admissibilidade é negada pelo órgão ad quem, diz-se que ele não conhece do recurso; no caso contrário, que ele conhece do recurso, e aí duas hipóteses podem verificar-se: se o órgão ad quem entender que o recurso, além de admissível, é fundado, dá-lhe provimento; se entender que, apesar de admissível, é infundado, nega-lhe provimento⁷.

Portanto, quando o julgador afirma que ‘não conhece da impugnação’, isto não significa que o recurso foi sumariamente descartado, sem qualquer exame, mas que o julgador fez um juízo negativo de admissibilidade, que o impediu de examinar as questões de mérito.

4.1.2 Pressupostos de existência

Entendido como relação jurídica, o Processo Administrativo Tributário depende, para existir, de sujeitos capazes e de um ato jurídico inaugural, que se traduzem em:

- a) capacidade administrativa do interessado;
- b) órgão com função de julgamento; e
- c) demanda.

Se o interessado tiver capacidade administrativa e o órgão, função de julgamento, o Processo Administrativo Tributário tem início com a apresentação de uma impugnação contra ato administrativo tributário, como, por exemplo, um lançamento tributário ou um despacho decisório.

⁷ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil, Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, vol. V: art. 476 a 565, p. 261-262.

4.1.2.1 Capacidade administrativa do interessado

Para que se instaure a relação processual, *não* é necessário que o interessado tenha personalidade jurídica, mas apenas *capacidade administrativa*, que é a capacidade para, em tese, figurar como interessado no Processo Administrativo Tributário. Abrange todas as pessoas físicas e jurídicas, bem como o condomínio, as sociedades em comum, a massa falida. Por outro lado, não têm esta capacidade as pessoas inexistentes, falecidas ou extintas.

4.1.2.2 Órgão com função de julgamento

A impugnação deve mencionar o órgão ou autoridade administrativa a que se dirige, cabendo ao servidor orientar o interessado sobre eventuais falhas⁸. Em 1ª instância, os órgãos com função de julgamento são as Delegacias de Receita Federal de Julgamento (DRJ)⁹.

4.1.2.3 Demanda

O recurso veicula a demanda, cujos elementos são as partes, o pedido e a causa de pedir. As partes são o interessado e a União. O pedido é de reforma do ato administrativo tributário; e a causa de pedir, os fatos e o direito que dão sustentação ao pedido¹⁰.

Empregamos o termo reforma em sentido amplo, ou seja, o pedido pode ser tanto de retificação quanto de invalidação. Para que o Processo Administrativo Tributário exista, pressupõe-se que a demanda veicule um pedido de reforma, entretanto este não pode ser feito de forma genérica, porque o recorrente tem o *ônus da impugnação especificada*. Será considerada não impugnada toda a matéria que não for expressamente contestada¹¹.

4.1.3 Requisitos de validade

Para que o processo se desenvolva validamente, deve ser atendida uma série de requisitos, que passamos a examinar.

⁸ Lei nº 9.784/1999, art. 6º, inciso I e parágrafo único.

⁹ Portaria RFB nº 10.166/2007, art. 4º: As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) têm jurisdição em todo o território nacional.

¹⁰ Decreto nº 70.235/1972, art. 16, incisos I a V.

¹¹ Decreto nº 70.235/1972, art. 17.

4.1.3.1 Capacidade processual do interessado

Capacidade processual é a aptidão para a prática e recepção eficazes de atos processuais, independentemente de assistência ou representação. As pessoas jurídicas têm capacidade processual porque não são representadas no processo, mas apresentadas. A diferença é que o representante pratica ato seu, enquanto o apresentante pratica ato do apresentado. Apesar de o art. 12 do CPC tratar de representação, seus incisos cuidam tanto de representação, nos incisos III a V, quanto de apresentação, nos incisos I, II, VI e VIII¹². As pessoas jurídicas serão, portanto, apresentadas por quem os respectivos estatutos designarem, ou, não os designando, por seus diretores. As pessoas com poderes de apresentação poderão outorgar poderes de representação a, por exemplo, contadores ou advogados, que ficarão dessa forma autorizados a praticar e receber os atos processuais.

4.1.3.2 Capacidade postulatória. Desnecessidade

O interessado tem direito de fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei¹³. No Processo Administrativo Tributário a representação por advogado não é obrigatória, de modo que as pessoas físicas podem apresentar diretamente suas postulações, enquanto as pessoas jurídicas o fazem por meio daqueles que receberam poderes de apresentação nos atos constitutivos, ou que agem como mandatários.

Verificando-se a incapacidade processual ou a irregularidade da apresentação ou representação do interessado, a autoridade competente, suspenderá o processo e marcará prazo razoável para ser sanado o defeito. Não sendo cumprido o despacho dentro do prazo, o interessado reputar-se-á revel¹⁴. Declarada a revelia, o processo permanecerá no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. Esgotado este prazo sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor

¹² DIDIER JR, 2008, p. 212-213.

¹³ Lei nº 9.784/1999, art. 3º: O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

¹⁴ CPC, art. 13, *caput* e inciso II.

remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva¹⁵.

4.1.3.3 Órgão julgador competente

A competência do órgão julgador também é requisito da validade do processo. Atualmente as competências funcional, material e territorial encontram-se estabelecidas:

a) No Decreto nº 70.235/1972 – A competência para julgamento é das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 1ª e 2ª instâncias, e do Ministro de Estado de Fazenda, em instância especial. Às DRJ cabe julgar as *impugnações contra autos de infração e notificações de lançamento*; e ao CARF, os recursos voluntário e de ofício. Na estrutura do CARF, existe ainda a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que julga recursos de divergência, enquanto ao Ministro da Fazenda compete apreciar os recursos extraordinários;

b) Na Lei nº 9.430/1996, art. 74, *caput* e §§ – O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. A compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados, ou a apresentar, no mesmo prazo, *manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação*, que será processada segundo o rito do Decreto nº 70.235/1972;

c) Na LC nº 123/2006, art. 39 – O *contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional* será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o *lançamento ou a exclusão de ofício*, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente;

d) A Portaria MF nº 125/2009, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispõe sobre a competência das DRJ em seu art. 212;

¹⁵ Decreto nº 70.235/1972, art. 23, *caput* e § 3º.

e) A Portaria RFB nº 1.269/2010 disciplina a competência territorial e material das DRJ e relaciona as matérias de julgamento por Turma. A título de exemplo, a competência da DRJ Rio de Janeiro I é a seguinte:

DRJ	Circunscrição Territorial	Matéria
Rio de Janeiro I (RJ)	7ª Região Fiscal. [que abrange os estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo]	Impostos e contribuições administrados pela RFB, exceto: I - IPI e lançamentos conexos [que compete à DRJ Juiz de Fora]; II - IPI-V, II, IE e demais impostos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação [que compete à DRJ Florianópolis]; III – ITR [que compete à DRJ Brasília]; IV - IRPF não decorrente de lançamento de IRPJ [que compete às DRJ Rio de Janeiro II, Brasília, Campo Grande]; V - PIS/Pasep, Cofins e Finsocial não decorrentes de lançamento de IRPJ [que compete à DRJ Rio de Janeiro II].

Em regra, as turmas de uma DRJ têm competências materiais distintas, porém, na DRJ Rio de Janeiro I, não ocorre essa diferenciação, conforme tabela abaixo:

Turma	Matéria
Todas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e lançamentos decorrentes ou conexos; 2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); 3. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); 4. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); 5. Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); 6. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); 7. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); 8. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); 9. Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos, e penalidades.

f) A Portaria MF n° 256/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, estabelece a competência material de cada um dos órgãos do Conselho.

4.1.3.4 *Julgador imparcial*

Conforme já mencionamos, uma das principais garantias de que o lançamento alcançará a sua finalidade é a atribuição da competência para lançar e julgar, em caráter privativo, a servidores tecnicamente preparados para aplicar a legislação tributária. A imparcialidade é fomentada por meio da separação de funções: a autoridade que lança não julga, e a que julga não lança. Além disso, as competências para lançamento e julgamento são atribuídas a órgãos distintos, entre os quais não há subordinação hierárquica. Dessa forma, promove-se a imparcialidade dos julgadores, pois são servidores que não participaram do procedimento de fiscalização e que tomam conhecimento dos fatos por meio do contraditório, ou seja, analisando alegações e provas apresentadas pela autoridade autuante e pelo interessado.

A imparcialidade do julgador pode ser comprometida em dois casos. No primeiro, de maior gravidade, o julgador fica impedido de participar do julgamento, pois há uma presunção absoluta de comprometimento da sua imparcialidade¹⁶. Já no segundo caso, denominado suspeição, a presunção é relativa e decorre de amizade íntima ou inimizade notória entre o julgador e o interessado¹⁷. O impedimento e a suspeição, quando não reconhecidos pelo julgador, será submetido à deliberação do colegiado¹⁸.

O Código de Processo Civil prevê as hipóteses de impedimento e suspeição do juiz nos arts. 134 e 135, e, no art. 138, § 1º, estabelece que a parte interessada deverá arguir o impedimento ou a suspeição na primeira oportunidade em que lhe couber falar nos autos. A doutrina critica o último dispositivo, na parte em que estabelece prazo para arguição do impedimento, alegando que a limitação é incompatível com o art. 485, inciso II, do mesmo *Codex*, no qual se prevê a possibilidade de rescisão de sentença de mérito, transitada em julgado, quando for proferida por juiz impedido. Ora, se o impedimento enseja até mesmo a

¹⁶ Portaria MF n° 58/2006, art. 19; e RICARF, art. 42.

¹⁷ Portaria MF n° 58/2006, art. 20; Lei n° 9.784/1999, art. 20; e RICARF, art. 43.

¹⁸ Portaria MF n° 58/2006, art. 21; e RICARF, art. 44.

propositura de ação rescisória, então este comprometimento da imparcialidade pode ser arguido a qualquer tempo.

Já no caso de suspeição, por haver apenas uma presunção relativa de comprometimento, que não dá azo à desconstituição da coisa julgada, se entende que o prazo do art. 138, § 1º, é preclusivo, ou seja, se a parte não arguir a suspeição na primeira oportunidade, perderá este poder.

As conclusões dos processualistas civis podem ser transpostas, com o devido cuidado, para o Processo Administrativo Tributário. Como a imparcialidade do julgador é uma importante garantia de que o processo servirá à finalidade de se aplicar corretamente a legislação tributária, as normas que regem seu controle devem receber uma interpretação extensiva. Dessa forma a arguição de impedimento deve ser admitida a qualquer tempo, até a decisão definitiva, pois, se não há ação rescisória administrativa, é certo que o interessado poderá acionar o Judiciário, pedindo que se decrete a nulidade da decisão, sob o fundamento de que houve a participação de julgador impedido. Deve-se considerar também se o julgador votou com a maioria, porque, se foi voto vencido, seu impedimento tornou-se irrelevante.

Já a suspeição pode ser declarada pelo julgador ou submetida à deliberação do colegiado até o julgamento. Se não o for, a decisão será válida, mesmo que julgador suspeito tenha votado com a maioria.

Além disso, o art. 19 da LPA determina que o servidor impedido deve comunicar o fato à autoridade competente, abstendo-se de atuar. A omissão ao dever de comunicar o impedimento constitui falta grave, para efeitos disciplinares.

4.1.3.5 Respeito ao formalismo processual

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de

certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados. No âmbito do Processo Administrativo Tributário, a simplificação e flexibilização da forma é referida como princípio do formalismo moderado, ou, na expressão de SÉRGIO ANDRÉ ROCHA¹⁹, formalismo finalístico, pois a moderação está justamente em afastar as exigências de forma quando o ato, mesmo praticado de maneira diversa, alcançar a sua finalidade.

Não se deve perder de vista, no entanto, que outros princípios do Processo Administrativo Tributário podem colidir, em concreto, com o formalismo moderado, o que demandará da autoridade competente uma tomada de decisão por ponderação. Como exemplo de princípios que podem conflitar em concreto com o do formalismo moderado, podemos citar o da duração razoável do processo e o da eficiência administrativa. Se fosse permitido ao interessado praticar atos sem qualquer respeito às formas, o processo tornar-se-ia caótico e certamente não alcançaria sua finalidade. Neste sentido, o art. 16, § 4º, do PAT, determina que toda prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo em situações excepcionais. Se o interessado estivesse autorizado a apresentar provas em qualquer momento, poderia, por exemplo, guardá-las para o momento em que interpusesse um recurso especial, destinado à Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja função é, na verdade, a de harmonizar a jurisprudência administrativa. Como um processo tumultuado tende a ser mais lento e a consumir mais recursos materiais e humanos, as formas, quando respeitadas finalisticamente, contribuem para que se tenha um processo de duração razoável e uma Administração eficiente.

As formas devem resguardar não exatamente o direito do interessado, mas o direito de quem tem direito, o que, em muitos casos, significa resguardar o direito de o Estado receber aquilo que o sujeito passivo lhe deve em tributos. Dessa maneira, para se chegar a uma decisão final justa, dentro de um prazo razoável e de maneira eficiente, não se deve aplicar o princípio do formalismo moderado isoladamente, mas em conjuntos com os demais princípios incidentes, pois é por meio do respeito a essa ponderação que se pode justificar o afastamento das exigências formais, sem que o processo deixe de alcançar a sua finalidade.

4.1.3.6 Requisitos processuais negativos

Trataremos neste item de requisitos ditos negativos porque representam fatos que não podem acontecer, para que o processo de desenvolva validamente. Se algum desses fatos

¹⁹ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 94.

ocorrer, o processo deverá ser extinto, salvo se disserem respeito a apenas parte da demanda – como no caso de haver coisa julgada que abrange parcialmente o objeto do processo. Nesta hipótese, o processo não será extinto, mas a impugnação será conhecida exclusivamente na parte diferenciada ²⁰.

4.1.3.6.1 Perempção. Inaplicabilidade ao Processo Administrativo Tributário

No processo civil, a perempção ocorre se o autor der causa, por três vezes, à extinção do processo por abandono (art. 268, parágrafo único, c/c art. 267, III, ambos do CPC). Se a causa for proposta pela quarta vez, o processo será extinto, sem resolução de mérito, por perempção. No Processo Administrativo Tributário, não é possível haver perempção porque não há previsão de extinção do processo por abandono do interessado. Sua inércia não é suficiente, por si só, para deter a marcha do processo, que seguirá até a constituição definitiva do crédito tributário. Se assim não fosse, um interessado de má-fé poderia abandonar propositalmente o processo para evitar que contra si prosseguisse a cobrança.

Salientamos que no PAT, art. 35, a palavra perempção é empregada como sinônimo de preclusão temporal, de modo que, na terminologia do Decreto, recurso perempto significa recurso intempestivo.

4.1.3.6.2 Litispêndência entre processos administrativos

Verifica-se a litispêndência, quando se reproduz ação que está em curso. Uma ação administrativa é idêntica a outra quando tem o mesmo interessado, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido ²¹. Também no Processo Administrativo Tributário, a litispêndência impede o exame da questão reapresentada, de modo que as petições iniciais ou os recursos só deverão ser conhecidos na parte que tratar de matéria diferenciada ²².

²⁰ DIDIER JR, 2008, p. 220-221.

²¹ CPC, art. 301, §§ 1º a 3º.

²² PROCESSUAL. LITISPÊNDÊNCIA. RESTITUIÇÃO - Tratando o processo de matéria que já foi ou está sendo abordada em outros processos administrativos, inclusive com litígio dependente do julgamento daqueles, deve-se não conhecer o Recurso Voluntário. (CARF, Ac. 106-14.729, rel. José Carlos da Matta Rivitti, sessão de 16/06/2005, unânime).

4.1.3.6.3 Litispendência, ou concomitância, entre processos administrativo e judicial

Quando o interessado opta por discutir a mesma questão pela via judicial, o interesse de agir na esfera administrativa desaparece, posto que a decisão administrativa perderá toda a utilidade que poderia ter para o interessado. A decisão administrativa, na parte em que for coincidente com a decisão judicial, será inútil, posto que desnecessária; e, na parte na que for conflitante, também não terá utilidade, uma vez que a decisão judicial, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas²³.

Dessa forma, para evitar discussões administrativas desprovidas de qualquer utilidade, existem diversos dispositivos legais²⁴⁻²⁵ e atos normativos²⁶⁻²⁷⁻²⁸ segundo os quais, em síntese, a propositura pelo interessado de ação judicial, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Para que a autoridade competente tome conhecimento da concomitância, o art. 16, V, do PAT, incluído pela Lei nº 11.196/2005, determina que a impugnação deve mencionar se a matéria em discussão administrativa foi também submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

4.1.3.6.4 Coisa julgada e relações jurídicas continuadas

Segundo o art. 301, § 3º, do CPC, com redação dada pela Lei nº 5.925/1973, há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

Para FREDIE DIDIER JR., o entendimento majoritário da doutrina tradicional brasileira é o de que a coisa julgada representa a imutabilidade dos efeitos da decisão judicial. Integram esta corrente, entre outros, LIEBMAN, DINAMARCO e ADA PELLEGRINI. Mas, o autor pondera, citando vários casos, que os efeitos da decisão transitada em julgado não são de fato imutáveis, como, por exemplo, quando as partes se reconciliam depois de ter o divórcio

²³ CPC, art. 468.

²⁴ DL nº 1.737/1979, art 1º, § 2º.

²⁵ Lei nº 6.830/1980, art. 38, *caput* e parágrafo único.

²⁶ ADN COSIT nº 3/1996.

²⁷ Portaria MF nº 58/2006, art. 26.

²⁸ Súmula nº 1 do CARF: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

decretado. Para o processualista baiano, o entendimento mais adequado é o de outra corrente, segundo a qual a coisa julgada consiste “na imutabilidade do conteúdo da decisão, do seu comando (dispositivo), que é composto pela norma jurídica concreta”²⁹.

O art. 471, I, do CPC, na seção que cuida da coisa julgada, ressalva que a parte poderá pedir a revisão do que foi estatuído na sentença se, tratando-se de relação jurídica continuada, sobrevier modificação no estado de fato ou de direito. Segundo a concepção de que a coisa julgada representa a imutabilidade do conteúdo de sentença, não trata o dispositivo em tela de verdadeira revisão da coisa julgada, posto que, se houver modificação de fato ou de direito, não haverá repetição da demanda, já que a causa de pedir será outra. Em outras palavras, o conteúdo da sentença original permanecerá o mesmo, porém a respectiva norma concreta perderá a eficácia posto que se presta a regular uma situação de fato e de direito que não mais existe³⁰. Dessa forma, uma vez que não haverá ofensa à coisa julgada, a nova situação jurídica poderá validamente ser objeto de apreciação na esfera administrativa.

4.1.3.6.5 Decisão administrativa definitiva: “Coisa julgada administrativa”

Conforme o art. 42 do PAT, são definitivas as decisões administrativas de que não caiba recurso ou, se cabível, não haja interposição tempestiva. As questões resolvidas por decisão definitiva não podem ser novamente discutidas na esfera administrativa, de modo que, por analogia, fala-se em coisa julgada administrativa, embora se saiba que, recorrendo ao Judiciário, o interessado pode obter um provimento que regule de forma diversa a relação jurídico-tributária, mesmo que não tenha havido modificação na situação de fato nem na de direito³¹.

²⁹ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 4ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2, p. 413-415.

³⁰ RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COISA JULGADA. EFEITOS. LIMITES. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA Havendo decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei nº 7689/88, a coisa julgada é abalada quando é alterado o estado de fato ou de direito, nos termos do art. 471, I, do CPC, configurado, por exemplo, por superveniente alteração legislativa na norma impugnada. (CARF, Ac. 103-23.492, rel. Alexandre Barbosa Jaguaribe, sessão de 25/06/2008, maioria)

CSLL - LIMITES DA COISA JULGADA - Nas relações tributárias de natureza continuativa, não é cabível a alegação da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após alterações legislativas, posto que, a imutabilidade diz respeito, apenas, aos fatos concretos declinados no pedido, ficando sua eficácia restrita ao período de incidência que fundamentou a busca da tutela jurisdicional. (CARF, Ac. 105-17.095, rel. José Clóvis Alves, sessão de 25/06/2008, maioria).

³¹ CSLL - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE - COISA JULGADA ADMINISTRATIVA – Cancela-se o lançamento realizado em duplicidade, sem a análise da nulidade de tal procedimento, quando a matéria

4.1.3.7 *Tempestividade*

O interessado dispõe de 30 (trinta) dias, a partir da data de ciência do ato ou decisão, para apresentar o recurso cabível, dirigido à 1ª ou à 2ª instâncias; e de 15 (quinze) dias, para interposição de recurso especial perante a CSRF³². Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, e só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal do órgão onde deva ser praticado o ato³³.

A intimação poderá ser feita pessoalmente, por via postal ou eletronicamente, sem ordem de preferência. Caso a tentativa de comunicação por um destes três meios resultar infrutífera, a intimação poderá ser feita por edital³⁴.

Em regra, o interessado é intimado por via postal, iniciando-se a contagem do prazo recursal na data do recebimento. É irrelevante se o destinatário deixou de tomar as providências necessárias para tomar conhecimento do ato, como, por exemplo, se não abriu a correspondência ou se a deixou em sua caixa de correio.

Caso a intimação por via postal resulte improfícua, poder-se-á fazê-la por edital, considerando-se o interessado intimado 15 dias após a publicação. A contagem deste prazo não segue a regra do art. 210 do CTN, reproduzido no art. 5º do PAT. Estes dispositivos tratam de prazos para a prática de atos processuais a partir da data da intimação, e não do prazo para que se considere feita a intimação. Para este fim, não se exclui o dia de início nem se exige que a contagem comece e termine em dia de expediente normal. Considera-se intimado o interessado exatamente 15 dias após a publicação do edital.

O *recurso voluntário intempestivo* será encaminhado ao CARF, que julgará a perempção³⁵. Compete aos presidentes de Câmara negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso apresentado intempestivamente, quando não houver o pré-questionamento em relação ao prazo de sua interposição³⁶.

A *impugnação intempestiva* não será processada pelo rito do PAT, mas poderá ensejar a alteração do lançamento com base no art. 145, III, c/c o art. 149, ambos do CTN. Poderá

discutida nos dois processos foi levada a julgamento em segunda instância que resultou na exoneração do crédito tributário correspondente, criando coisa julgada administrativa. (CARF, Ac. 108-09.832, rel. Nelson Lósso Filho, sessão de 05/02/2009, unânime).

³² Decreto nº 70.235/1972, arts. 15, 33 e 37, § 2º.

³³ Ibid, art. 5º, *caput* e parágrafo único.

³⁴ Ibid, art. 23.

³⁵ Ibid, art. 35.

³⁶ RICARF, art. 19, III.

acontecer, por exemplo, de o lançamento ser modificado em revisão de ofício, quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. A matéria encontra-se normatizada nos seguintes termos:

... expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar ³⁷.

Se a tempestividade for suscitada como preliminar, ou seja, se o interessado afirmar que a impugnação é tempestiva, esta será encaminhada à DRJ competente, que examinará a questão no juízo de admissibilidade.

4.1.3.8 Preparo. Desnecessidade

Não se exige preparo para a interposição de recursos administrativos. O art. 33, § 2º, do PAT, que subordinava o segmento do recurso voluntário ao arrolamento de bens e direitos em valor equivalente a 30% da exigência fiscal, foi julgado inconstitucional pela ADI nº 1.976-7. Atualmente, até mesmo no processo judicial, é vedada a exigência de depósito prévio, conforme Súmula Vinculante nº 28 *in verbis*:

“É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.

4.1.4 Condições da ação

As condições da ação integram o rol de questões que são objeto do juízo de admissibilidade. Compõem-se de questões preliminares ao mérito, cujo exame presta-se a verificar se o interessado tem direito de ação, ou seja, direito a um provimento de mérito ³⁸. A falta de qualquer das condições da ação leva à extinção do processo, sem resolução de mérito, conforme art. 267, VI, do CPC. FREDIE DIDIER destaca que, por influência dos ensinamentos de LIEBMAN, adota-se no Brasil o conceito de ação da teoria eclética:

O Código de Processo Civil brasileiro adotou a concepção eclética sobre o direito de ação, segundo o qual o direito de ação é o direito ao julgamento do mérito da causa, julgamento este que fica condicionado ao preenchimento de determinadas condições, aferíveis à luz da relação jurídica material deduzida em juízo. São as chamadas condições da ação, desenvolvidas na obra de Enrico Tullio Liebman,

³⁷ ADN Cosit nº 15/1996.

³⁸ CÂMARA, 2008, p. 114.

*processualista italiano cujas lições exercem forte influência na doutrina brasileira. Seriam ela a legitimidade ad causam, o interesse de agir ou interesse processual e a possibilidade jurídica do pedido*³⁹.

Examinaremos a seguir, no contexto do Processo Administrativo Tributário, cada uma das três condições da ação enunciadas pelo CPC: legitimidade das partes, interesse processual e possibilidade jurídica.

4.1.4.1 Legitimidade das partes ou legitimidade para agir

Não é qualquer pessoa que pode impugnar determinada exigência fiscal, dando início à fase litigiosa do procedimento, ou seja, inaugurando o Processo Administrativo Tributário. Tal pessoa deve ter legitimidade para agir no processo em que se discutirá a exigência.

Por vezes, quando uma pessoa jurídica é autuada, lavram-se Termos de Sujeição Passiva para, com base nas hipóteses de responsabilização previstas no CTN, apontar outras pessoas, geralmente sócios, como responsáveis pelo crédito. Nestes casos, são legitimados para impugnar o lançamento tanto o contribuinte quanto os responsáveis, isto é, todas as pessoas apontadas pela autoridade fiscal como sujeitos passivos da obrigação. Seria um cerceamento ao direito de defesa impedir que o responsável apresentasse as suas razões, ainda na esfera administrativa, dada a possibilidade de formar-se contra si um título executivo extrajudicial, a certidão de dívida ativa, que goza da presunção de liquidez e certeza. Caso o direito de impugnar ficasse restrito ao contribuinte, e fosse negado provimento à sua impugnação, o responsável, sem ter participado da discussão administrativa, seria obrigado a nomear bens a penhora, ou a garantir o juízo para poder apresentar embargos do executado.

Situação que consideramos ainda mais grave, é a inclusão na certidão de dívida ativa, como responsáveis pelo débito, de pessoas que nem sequer foram apontadas como sujeitos passivos durante o processo administrativo. Além de essas pessoas perderem a vantagem de uma defesa administrativa menos onerosa, a inclusão de seus nomes representa identificação de sujeitos passivos, atividade integrante do lançamento, que por sua vez é ato privativo da autoridade fiscal.

³⁹ DIDIER JR., 2008, p. 171.

4.1.4.2 Interesse processual ou interesse de agir

O interesse de agir – dando início ao processo, ou devolvendo as questões suscitadas à cognição de 2ª instância – se caracteriza pela *utilidade*, ou *vantagem prática*, que o provimento pleiteado poderá trazer ao demandante. O interessado não pode manifestar concordância com a conclusão e impugnar apenas seus fundamentos⁴⁰, pois tal recurso, mesmo se fosse provido, não alteraria a situação jurídica do sujeito passivo, vale dizer, não haveria vantagem prática, já que sua obrigação permaneceria a mesma, embora apoiada em outros fundamentos.

JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA leciona que, no Processo Civil, o interesse decorre do binômio utilidade-necessidade, conforme trecho abaixo citado:

A noção de interesse, no processo, repousa sempre, ao nosso ver, no binômio utilidade + necessidade: utilidade da providência judicial pleiteada, necessidade da via que se escolhe para obter esta providência. O interesse em recorrer, assim, resulta da conjugação de dois fatores: de um lado, é preciso que o recorrente possa esperar, da interposição do recurso, a consecução de um resultado a que corresponda situação mais vantajosa, do ponto de vista prático, do que a emergente da decisão recorrida; de outro lado, que lhe seja necessário usar o recurso para alcançar tal vantagem⁴¹.

No entanto, para que exista interesse de agir na esfera administrativa, não se exige que a ação seja *necessária*, pois o sujeito passivo sempre pode levar seu inconformismo diretamente ao Poder Judiciário.

⁴⁰ DIDIER JR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro. *Curso de Direito Processual Civil: Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos Tribunais*. 5ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2008, vol. 3, p. 52.

⁴¹ MOREIRA, 2010, p. 298.

4.1.4.3 Possibilidade jurídica da demanda

A possibilidade jurídica, como condição da ação, é prevista pelo art. 267, VI, do CPC, que relaciona os casos em que o processo será extinto sem resolução do mérito. A impossibilidade jurídica *do pedido* também enseja a extinção do processo, pois torna a petição inicial inepta (art. 267, I, c/c art. 295, I, e parágrafo único, III, ambos do CPC).

A inserção da possibilidade jurídica do pedido entre as condições da ação reflete a influência de ENRICO TÚLIO LIEBMAN sobre o pensamento dos juristas que elaboraram nosso código de ritos⁴². No entanto, o próprio LIEBMAN, a partir da 3ª edição do seu Manual de Direito Processual Civil, suprimiu a possibilidade jurídica do pedido do rol das condições da ação⁴³.

Face à sua previsão expressa em nosso ordenamento jurídico, a possibilidade jurídica é tratada até hoje como uma das condições da ação, embora sua ausência possa ser tratada como falta de interesse processual, já que nenhuma utilidade haverá para o demandante na formulação de um pedido juridicamente impossível⁴⁴.

DINAMARCO⁴⁵ e CÂMARA⁴⁶ entendem que não só o pedido, mas também a causa de pedir e as partes devem ser juridicamente possíveis, ou seja, para estes autores a condição da ação é a possibilidade jurídica da demanda. Existirá a possibilidade se no ordenamento jurídico não houver norma que afaste algum dos elementos da demanda (o pedido, a causa de pedir e as partes), como, por exemplo, pedir o desligamento de um dos Estados da federação, pedir condenação por dívida de jogo, ou pedir a penhora de bem público.

No âmbito do Processo Administrativo Tributário, é comum o interessado afirmar que o ato administrativo deve ser reformado porque se fundamenta em norma jurídica inconstitucional. Ocorre que o art. 26-A do PAT, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, veda “aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, salvo nos casos

⁴² DIDIER, 2008, p. 175.

⁴³ DIDIER, loc. cit.

⁴⁴ CÂMARA, 2008, p. 119-120.

⁴⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, vol. II, p. 307-308.

⁴⁶ CÂMARA, loc. cit.

especiais que especifica. Assim, por impossibilidade jurídica da causa de pedir, a impugnação deve ser não-conhecida nesta parte.

4.1.5 Recursos do Processo Administrativo Tributário

São previstos cinco recursos:

Recurso voluntário - Da decisão de 1ª instância, caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão⁴⁷. Atuarão junto ao CARF, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados pela PGFN.

Mensalmente será colocada à disposição do Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF. O Procurador terá prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data do recebimento da relação, para requisitar os processos, os quais serão colocados à sua disposição. Fica facultado ao Procurador apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário⁴⁸.

Recurso de ofício - A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; ou deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência⁴⁹. O recurso de ofício não tem, de fato, natureza de recurso porque não é um ato voluntário, nem sequer discricionário. Seria melhor denominá-lo de *remessa necessária*.

Embargos de declaração - Cabem embargos de declaração em face das decisões proferidas pelos colegiados do CARF, quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma⁵⁰. Apesar de não haver previsão expressa, é razoável que se admitam embargos de declaração em face de decisões de primeira instância, nos mesmos casos em que se admite para as de segunda.

⁴⁷ Decreto n° 70.235/1972, art. 33.

⁴⁸ RICARF, arts. 81 e 48.

⁴⁹ Decreto n° 70.235/1972, art. 34, c/c Portaria MF n° 3/2008. O recurso de ofício deverá ocorrer se a exoneração for superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

⁵⁰ RICARF, arts. 64 e 65.

Recurso especial - Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento. Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativo à parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões ⁵¹.

Recurso extraordinário - Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos; e decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes ⁵².

4.2 Existência e validade dos atos administrativos tributários

As teorias sobre os atos administrativos apresentam grandes diferenças de um autor para outro. MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO ⁵³, por exemplo, afirma que os atos administrativos possuem como elementos o sujeito, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade, associando a cada um deles uma espécie de vício. Já CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em contraponto, considera que os atos administrativos são compostos de apenas dois elementos – conteúdo e forma – e que, para serem válidos, devem atender a uma série de requisitos ⁵⁴. Na verdade, a correção de uma teoria não implica a incorreção da outra porque cada uma tem seu próprio campo de aplicação.

Como o gênero ato administrativo é bastante amplo, cada teoria, apesar do caráter geral com que é proposta, será mais ou menos útil, conforme a espécie de ato sob análise.

⁵¹ RICARF, art. 68, § 1º, c/c art. 69.

⁵² Decreto nº 70.235/1972, art. 26.

⁵³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 191-200.

⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiro, 2008, p. 384-388.

Dessa forma, como nosso interesse não recai sobre os atos administrativos em geral, mas sobre os acórdãos do Processo Administrativo Tributário, e sobre atos administrativos tributários praticados na fase pré-processual – como o lançamento e os despachos decisórios – devemos nos basear na teoria mais adequada à compreensão desses atos. Quando falarmos em “atos administrativos tributários”, estaremos nos referindo a este conjunto de atos que atrai nosso interesse, e não a outros que poderiam, em princípio, se enquadrar também nesta classificação, como os regulamentos, as instruções normativas, as decisões em processo de consulta, e quando nos referirmos a “decisões”, estaremos tratando tanto daquelas prolatadas tanto no âmbito do Processo Administrativo Tributário, quanto no procedimento que o anteceder.

Analisando a duas possibilidades, concluímos que deveríamos adotar, basicamente, a teoria de BANDEIRA DE MELLO, por ser a que analisa os vícios de forma mais detalhada, mas sem olvidar importantes contribuições de outros autores, que mencionaremos ao longo do texto. Nossa teoria-base trata dos atos administrativos em geral, de modo que precisaremos particularizá-la considerando-se as peculiaridades dos atos estudados neste trabalho.

Talvez chame a atenção do leitor a opção por uma teoria complexa, já que, em geral, quando se restringe o objeto de estudo, torna-se possível a adoção de teoria mais simples. De fato, quando duas teorias são capazes de explicar satisfatoriamente um mesmo fenômeno, deve-se optar pela mais simples, a fim de não desperdiçar esforços considerando aspectos que, no caso, são irrelevantes. Ocorre que, ao restringirmos o objeto de estudo, focamos nossa atenção sobre atos de procedimentos ou processos administrativos que podem levar à expedição de certidões de dívida ativa da União, documentos que gozam de presunção de liquidez e certeza e que são títulos executivos extrajudiciais, daí a necessidade de um controle mais refinado.

BANDEIRA DE MELLO analisa a existência e a validade dos atos administrativos a partir de elementos e pressupostos. Os elementos compõem a estrutura do ato, como partes de um todo, e são necessários, portanto, para que o ato exista. Além deles, o ato precisará, para existir, dos pressupostos de existência, como o próprio nome indica.

Se verificarmos que o ato existe, podemos passar à etapa seguinte, em que se analisa o que denominamos requisitos de juridicidade, pois são os necessários para que um ato não tenha vícios. Atendidos estes requisitos, o ato será não-viciado, e, portanto, válido. Por outro lado, se algum dos requisitos de juridicidade não for preenchido, ainda assim o ato poderá ser válido, conforme a gravidade do vício que o macular. Sobre a distinção entre atos válidos, viciados e irregulares, vide seção 2.4 *supra*.

4.2.1 Existência do ato administrativo tributário

Segundo BANDEIRA DE MELLO⁵⁵, é habitual encontrar-se na doutrina a afirmação de que o ato administrativo possui cinco elementos: sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade. Sujeito é o autor do ato; forma é o revestimento do ato, a sua exteriorização; objeto é o que o ato estabelece; motivo é a situação que autoriza ou exige a prática do ato; e finalidade, o bem jurídico que o ato deve atender. Considerando que a palavra ‘elemento’ remete à idéia de ‘parte de um todo’, conclui o administrativista que o ato administrativo só tem de fato dois elementos: conteúdo, que corresponde ao ‘objeto’ da classificação referenciada, e a forma. Todos os outros aspectos são exteriores ao ato, logo não podem ser tratados como seus elementos.

Para que um ato administrativo exista, além de possuir conteúdo e forma, deve atender a dois pressupostos de existência: o objeto e a pertinência do ato ao exercício da função administrativa.

4.2.1.1 *Conteúdo*

Antes de adentrar a discussão a respeito do que é o conteúdo do ato administrativo tributário, cabe destacar que, no caso do lançamento, a definição do que seja o conteúdo tem relevância não só para a identificação dos seus vícios, mas também para fixação do prazo decadencial que tem a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário. Isto ocorre porque, conforme detalharemos no item 4.2.2.7 *infra*, os vícios são formais ou materiais conforme atinjam a forma ou o conteúdo do ato administrativo. Logo, em função do que se entender por ‘conteúdo’, poderá incidir ou não a regra do art. 173, II, do CTN, que estabelece um termo *a quo* especial para a contagem do prazo decadencial, quando o lançamento é “anulado” por vício formal.

Feita esta consideração introdutória, voltemos à questão principal desta seção, que é o conceito do conteúdo do ato administrativo. BANDEIRA DE MELLO afirma que o conteúdo “é aquilo que o ato dispõe [...]. É, em suma, a própria medida que produz a alteração na ordem jurídica”⁵⁶. Tomando como premissas que a ordem jurídica é o conjunto de todas as normas jurídicas em vigor, e que uma norma jurídica só pode ser alterada por outra norma jurídica,

⁵⁵ MELLO, 2008, p. 385.

⁵⁶ MELLO, 2008, p. 388.

concluimos que o conteúdo do ato administrativo é também uma norma jurídica, pois só ela poderia alterar a ordem jurídica.

Trata-se aqui de fixar o conteúdo dos atos administrativos tributários. O lançamento é um ato administrativo cujo conteúdo consiste em uma norma individual e concreta (seção 2.1 *supra*), visto que se destina a regular apenas o comportamento dos sujeitos passivos identificados, e que prescreve ação única: o pagamento de determinada quantia. Da mesma forma, as decisões têm por conteúdo uma norma individual e concreta, que se destina aos interessados, e cuja ação pode ser a de declarar correto outro ato administrativo tributário, ou a de desconstituí-lo, total ou parcialmente. Entendemos que as decisões da CSRF prolatadas em sede de recurso de divergência, apesar de se prestarem a uniformizar a jurisprudência, também são normas individuais e concretas porque não vinculam os contribuintes em geral nem os órgãos de julgamento administrativo, e produzem efeitos modificativos ou extintivos apenas sobre a relação jurídico-tributária em discussão.

É comum encontrar-se na doutrina a afirmação de que o lançamento teria natureza jurídica mista, pois declararia a obrigação tributária e constituiria o respectivo crédito. Não podemos concordar com esta posição porque o crédito faz parte da obrigação – não há obrigação de pagar sem crédito – logo, se o lançamento declara a existência da obrigação, declara também a do crédito.

Conforme vimos na seção 2.1 *supra*, norma individual é a que tem destinatário singular, e norma concreta, a que tem ação prescrita singular. O lançamento declara e existência de uma norma individual e concreta, que é o próprio conteúdo do ato: ‘F’ ocorreu, então ‘A’ deve pagar a ‘B’ certa quantia em dinheiro. É norma individual porque se destina apenas a regular a conduta de ‘B’, e concreta já que prescreve uma ação singular, isto é, uma conduta única que, uma vez realizada, esgota a eficácia da norma.

A lei estabelece no seu antecedente uma hipótese de incidência e, no conseqüente, o surgimento da relação jurídico-tributária. Trata-se de uma norma universal e abstrata, pois se destina a todas as pessoas que se enquadrem na condição de sujeito passivo, e que se presta a regular um número indefinido de condutas, todas as vezes em que os fatos se amoldarem à sua hipótese.

O lançamento dá concretude à lei. Declara a existência de uma relação jurídico-tributária, identificada pelos seus sujeitos (ativo e passivo) e por seu objeto (a prestação de pagar *determinada* quantia em dinheiro). Eventuais deficiências que recaiam sobre esses elementos representam vícios materiais, pois alteram o próprio conteúdo do ato.

4.2.1.2 Forma

BANDEIRA DE MELLO faz a distinção entre *forma*, elemento do ato, necessário, portanto, a sua existência; e *formalização*, que é a forma determinada pela lei e que constitui, portanto, um requisito de juridicidade. Para o ato existir, deve ser exteriorizado porque, do contrário, não será um ato, mas mero pensamento ou intenção. Uma vez exteriorizado, o ato terá forma e poderá existir, desde que haja também um conteúdo e estejam presentes os pressupostos de existência. Se o ato for exteriorizado, mas a forma não atender a todos os requisitos legais, haverá um vício de formalização.

O ato se exterioriza pela publicidade, que pode ocorrer por publicação ou comunicação. No primeiro caso, a exteriorização ocorre na data da publicação, enquanto, na hipótese de comunicação, adota-se o sistema da recepção, ou seja, o ato se considera exteriorizado no momento em que chega ao destinatário, a quem compete tomar as providências necessárias para dele tomar conhecimento. Portanto, o ato terá sido exteriorizado, mesmo que a correspondência permaneça na caixa de correio ou não seja aberta⁵⁷.

O sujeito passivo, em regra, toma ciência do lançamento tributário por meio de intimação pessoal ou por via postal⁵⁸, embora também haja previsão para que se faça a intimação eletronicamente ou por edital. No PAT não se exige que o aviso de recebimento seja assinado pelo próprio autuado, nem sequer por seu representante. Em vez disso, para que seja válida a ciência pela via postal, basta que a correspondência seja recebida no domicílio tributário do sujeito passivo⁵⁹.

4.2.1.3 Objeto

Enquanto conteúdo é aquilo que o ato dispõe, objeto é aquilo sobre que o ato dispõe⁶⁰. Conforme concluimos⁶¹, o conteúdo do ato administrativo é uma norma jurídica, logo seu

⁵⁷ MARTINS, 2008, p. 125-126.

⁵⁸ Súmula STJ nº 429: A citação postal, quando autorizada por lei, exige o aviso de recebimento. Rel. Min. Luiz Fux, em 17/3/2010.

⁵⁹ Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

⁶⁰ MELLO, 2008, p. 389.

⁶¹ Vide seção 4.2.1.1 'Conteúdo'.

objeto é a relação jurídica que o ato cria, modifica ou extingue. Se o objeto do ato não existir ou for impossível, material ou juridicamente, o ato também não existirá por falta de um de seus pressupostos ⁶². WEIDA ZANCANER apresenta três exemplos de ato inexistentes ⁶³, de que nos valem para uma análise baseada na identidade entre objeto do ato e relação jurídica:

1. Nomeação de pessoa falecida – A norma dispõe sobre a relação jurídica entre um ente estatal e a pessoa nomeada. Se esta não existe mais, porque faleceu, então a relação também não existe por falta de um dos seus elementos constitutivo, e, conseqüentemente, o próprio ato inexistente, por falta de objeto;
2. Decreto de expropriação de imóvel inexistente – A prestação, que consiste na transmissão da propriedade, é juridicamente possível, mas seu objeto inexistente, daí a inexistência do ato;
3. Ordem para que policial torture um preso – A prestação é juridicamente impossível, logo inexistem a relação jurídica e o ato administrativo.

Concluimos que a relação jurídica objeto do ato administrativo não existirá se um dos seus sujeitos não existir; ou se a prestação for impossível, jurídica ou materialmente; ou, ainda, se inexistir o objeto da prestação. Note-se que estamos falando de três objetos distintos: a) o objeto da norma jurídica, que é a relação; b) o objeto da relação, que é a prestação; e c) o objeto desta última. A inexistência ou impossibilidade de qualquer um desses três objetos implica a inexistência do próprio ato.

No caso dos atos administrativos tributários federais, a relação jurídica tem a União como sujeito ativo, titular de um direito subjetivo, a que corresponde o dever jurídico do sujeito passivo. O objeto da relação é uma prestação de pagar determinada quantia, e o objeto da prestação, a própria quantia a ser paga. Logo, tanto o sujeito ativo quanto o objeto da prestação existem, e esta é juridicamente possível. Portanto, o objeto do ato só não existirá se o sujeito passivo for inexistente, ou seja, se se tratar de sujeito que nunca existiu, que já faleceu, ou que foi extinto.

Não se deve confundir a inexistência do sujeito passivo com o erro na sua identificação. Neste último caso, o sujeito passivo existe, mas houve uma falha na sua

⁶² MELLO, loc. cit.

⁶³ ZANCANER, Weida. Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36-37.

qualificação, como, por exemplo, quando o tributo é lançado em nome de pessoa jurídica sucedida. Quando, apesar do erro, o verdadeiro sujeito passivo acompanhou todo o procedimento de fiscalização, foi devidamente intimado do lançamento e teve seu direito de defesa respeitado, a jurisprudência administrativa – com base no princípio do prejuízo e, em certas circunstâncias, na teoria da aparência – considera existente o lançamento ⁶⁴.

4.2.1.4 *Pertinência à função administrativa*

Para que um ato seja administrativo, seu editor, no exercício da função administrativa, deve tornar presente uma das pessoas que compõem o Estado.

Não há necessidade, porém, de que a apresentação ⁶⁵ seja regular, basta que pareça regular. Suponhamos que alguém utilize uma série de estratagemas para fazer-se passar por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), e que, com seu comportamento, consiga convencer as pessoas em geral de que realmente ocupa aquele cargo. Neste caso, os atos praticados pelo falso AFRFB serão inválidos, mas existentes porque, para atender ao pressuposto de ligação à Administração, basta que a apresentação pareça regular para o ser humano médio.

4.2.2 Validade do ato administrativo tributário

Conforme afirmamos na seção 2.4, ‘Ato válido, viciado e irregular’, cada requisito enfoca uma espécie de vício, de maneira que a presença de todos eles é necessária para que o ato seja não-viciado. Em nosso exame da validade, trabalharemos com as seis espécies de vícios identificadas por BANDEIRA DE MELLO ⁶⁶, de modo que, para afastar cada uma das espécies, haverá um requisito a ser cumprido. O ato não-viciado é, portanto, o que atende simultaneamente ao:

- 1) requisito teleológico (ou finalidade);
- 2) primeiro requisito objetivo (ou requisito procedimental);
- 3) requisito subjetivo (ou sujeito);
- 4) segundo requisito objetivo (ou motivo);
- 5) requisito lógico (ou causa); e

⁶⁴ Vide seção 5.2.2.5 ‘Erro na identificação do sujeito passivo (vício material)’.

⁶⁵ Sobre a distinção entre representação e apresentação, vide nota n° 2 deste capítulo.

⁶⁶ MELLO, 2008, p. 387.

6) requisito formalístico (ou formalização).

A seguir analisaremos cada um dos requisitos e classificaremos os respectivos vícios em materiais ou formais, conforme afetem o conteúdo do ato⁶⁷ – vale dizer, a norma que veicula – ou digam respeito ao modo, tempo e lugar de sua prática⁶⁸⁻⁶⁹.

4.2.2.1 Requisito teleológico (ou finalidade)

Nosso entendimento sobre a finalidade dos atos administrativos baseia-se na teoria de RICARDO MARTINS⁷⁰, que conseguiu dar um tratamento mais sólido ao tema, em virtude da distinção entre regras e princípios.

4.2.2.1.1 Interesse público e procedimento de decisão administrativa

A Administração Pública existe para promover o bem comum, ou, em outros termos, o interesse público. Mas quem diz à Administração o que é o interesse público? Seriam os administradores públicos que o estabelecem ao seu livre arbítrio? Naturalmente que não, pois, como é sabido, se o particular pode fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração, só pode agir dentro dos limites legais. E esta restrição se aplica a todos os servidores públicos, do menos graduado até o Presidente de República. Então, se a Administração existe para fomentar o interesse público e deve pautar sua conduta na lei, é interpretando a lei que o administrador saberá o que é o interesse público.

Como todas as leis devem respeitar a Constituição de República, é a partir da interpretação desta lei magna que o administrador deve começar a fim de descobrir o que é o interesse público. Na Constituição de República, encontraremos duas espécies de normas jurídicas que nos interessam para desenvolvimento do presente raciocínio: as regras e os princípios.

As regras são comandos criados pelo legislador para que determinados fins sejam atingidos, como, por exemplo, a norma “quem auferir renda deve pagar imposto”. Se um determinado fato acontecer, “alguém auferir renda”, então este alguém deverá comportar-se

⁶⁷ MARTINS, 2008, p. 152.

⁶⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, vol. I, p. 40.

⁶⁹ CÂMARA, 2008, p. 234.

⁷⁰ MARTINS, 2008, p. 191-194.

segundo a conduta prescrita, “pagar imposto”. O fim a que esta regra visa é prover o Estado com recursos, de modo que possa agir em benefício da sociedade.

Na Constituição da República, o legislador criou um sistema de normas com a finalidade de promover o interesse público, escolhendo bens a preservar e fins a perseguir, segundo o que considerou ser mais importante para a sociedade. Valeu-se das regras para indicar com precisão a conduta a ser seguida nas situações que especificou. Mas, introduziu também princípios, como o da “dignidade da pessoa humana”, que, apesar de ser uma norma jurídica, não prescreve qualquer conduta, mas um fim a atingir. O legislador entende que, em certas situações, é melhor estabelecer uma regra, ou seja, o meio de se atingir o fim, enquanto, em outras, é preferível fixar o fim e deixar que a autoridade competente escolha o melhor meio para alcançá-lo.

A Administração Pública, na sua busca por determinar o que seja o interesse público, deve, numa primeira etapa, apurar os fatos – que serão os motivos de um eventual ato administrativo – bem como as circunstâncias em que ocorreram. A Administração Tributária, em particular, busca conhecer os fatos geradores das obrigações tributárias.

Apurados os fatos, deve a Administração, já numa segunda etapa do seu procedimento decisório, verificar quais são as regras e os princípios incidentes. Suponhamos que, sobre a situação hipotética, incidam princípios antagônicos P1 e P2, e que haja também uma regra R que visa promover o princípio P1. O fato de haver uma regra R significa que o legislador fez uma ponderação, em abstrato, e concluiu que, dados certos fatos, dever-se-ia dar prioridade ao princípio P1, em detrimento de P2. Ponderação em abstrato significa ponderação feita levando-se em consideração que os fatos ocorrerão em circunstâncias normais, segundo o que a experiência indica como usual. O legislador não tem acesso às circunstâncias reais, logo faz a sua ponderação com base no que é mais comum. Pode-se dizer que, em abstrato, o peso de P1 é maior que o de P2, ou simplesmente $P1 > P2$.

Em concreto, porém, os fatos se apresentam para a Administração cercados de circunstâncias, que podem alterar os pesos dos princípios incidentes. Consideremos, para ilustrar, um princípio que, em abstrato, tem um grande peso: a dignidade da pessoa humana, que foi alçada, logo no art. 1º, III, da CRFB à condição de fundamento de nossa república. Em concreto, porém, há situações em que o peso desse princípio é superado pelo de outros, como, por exemplo, quando se decide manter pessoas presas em condições sub-humanas.

Disso se conclui que a Administração, ao considerar as normas jurídicas que se aplicam aos fatos apurados, deve fazer uma nova ponderação, levando em conta o peso que os princípios têm em concreto. Deve-se atentar também para o fato de o Brasil ser um Estado

Democrático de Direito, logo existe um princípio formal (PF) que dá primazia às ponderações legislativas. Quando o legislador optou pelo princípio P1 em vez de P2, por meio de regra R, estabeleceu uma razão *prima facie* para a Administração seguir a conduta pré-estabelecida. Se a Administração concluir que o peso concreto de P1 somado ao peso do princípio formal que lhe dá primazia é maior que o peso concreto de P2 ($P1 + PF > P2$), poderá justificar sua decisão simplesmente apontando a regra R, mas se entender o contrário, ou seja, que $P1 + PF < P2$, a razão *prima facie* para adoção da conduta pré-determinada impor-lhe-á um ônus argumentativo de modo a justificar o afastamento da regra R e a opção pelo princípio P2.

O interesse público consiste, portanto, em promover o fim associado ao princípio mais pesado, determinado segundo o procedimento de decisão administrativa, que considera as circunstâncias em que os fatos ocorreram. O Estado existe para promover o interesse público, e os atos administrativos são instrumentos que pode usar para cumprir sua função. O ato administrativo deve promover o princípio mais pesado, conforme as circunstâncias do caso concreto. Se o princípio promovido não é o mais pesado, então o ato administrativo não veicula a norma que deveria veicular, logo o vício de finalidade é um vício material.

Como exemplo de aplicação destes conceitos, podemos citar o processo administrativo tributário nº 13003.000021/99-14, em que se afastou uma regra por se entender que, para o caso sob análise, a sua aplicação não seria razoável. A legislação tributária vedava que pessoas jurídicas importadoras de produtos estrangeiros optassem pelo sistema de tributação simplificada (Simples federal)⁷¹. Após ser excluída do sistema devido à importação de quatro pés de sofá⁷², uma pequena indústria de móveis apresentou recurso contra a decisão, que foi mantida em 1ª instância, mas invalidada em 2ª, conforme Acórdão nº 202-12527 do antigo Conselho de Contribuintes⁷³, porque a exclusão violaria o princípio da razoabilidade.

⁷¹ Lei nº 9.317/1996, art. 9º: Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: XII - que realize operações relativas a: a) importação de produtos estrangeiros;

⁷² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª ed. ampl. e atual. São Paulo; Malheiros, 2009, p. 46.

⁷³ SIMPLES - EXCLUSÃO - Não há de se excluir da opção ao Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições - SIMPLES a pessoa jurídica que realizou, no ano de 1998, a importação de matéria-prima para industrialização. Interpretação dentro do razoável (Atos Declaratórios: COSIT nº 06/98 e SRF nº 034/2000). Recurso provido. (CARF, Ac. 202-12527, rel. Adolfo Montelo, sessão de 18/10/2000, unânime).

4.2.2.1.2 Finalidade do lançamento

A obrigação tributária nasce com o fato gerador⁷⁴, logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo⁷⁵, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, já que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário. A idéia de que o crédito é constituído pelo lançamento decorre de uma confusão terminológica: o crédito tributário a que se refere o CTN não é simplesmente o elemento da obrigação, mas o crédito que já foi objeto de apuração, ou seja, é o crédito tributário liquidado.

No mesmo sentido, temos a lição de RICARDO LOBO TORRES:

O CTN diz, no art. 113, § 1º, que a obrigação tributária “extingue-se juntamente com o crédito tributário”. A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem juntamente. Nada obstante, o Código reserva o termo “crédito” à obrigação que adquire concretude ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade; [...] A técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois obrigação e crédito não se distinguem em sua essência”⁷⁶. Grifamos.

A separação entre crédito e obrigação também não ficou imune à crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO:

O direito positivo brasileiro [...] utiliza signos diferentes, fazendo acreditar que a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento [...]. Talvez, por ter trilhado esse caminho, teve de incorrer em outra impropriedade, qual seja a de separar o crédito da obrigação, como se pudesse haver esse desnexo”⁷⁷.

⁷⁴ CTN, art. 113, § 1º: *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.* (Grifamos).

⁷⁵ CTN, art. 142: *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.* (Grifamos).

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 237.

⁷⁷ CARVALHO, 2009, p. 399.

O lançamento possui também uma finalidade mediata, que é *concretizar o poder-dever estatal de arrecadar todos os tributos*⁷⁸, *observados os limites legais*⁷⁹. O crédito apurado deve corresponder exatamente ao estabelecido em lei, pois, se estiver aquém do devido, haverá violação do dever de Responsabilidade Fiscal, e, se for além, desrespeitará o Princípio da Legalidade. Não há um intervalo dentro do qual o crédito lançado poderá ser considerado correto, mas uma linha na divisa entre a responsabilidade e a legalidade.

4.2.2.1.3 Principais garantias para que o lançamento alcance sua finalidade

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa⁸⁰.

Dada a complexidade do lançamento – que demanda tanto conhecimentos de Direito quanto de Contabilidade – a competência para realização do ato, e para a sua revisão em primeira instância, é atribuída em caráter privativo aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, que são servidores públicos de carreira, selecionados por concurso público, em que demonstram possuir os conhecimentos técnicos necessários⁸¹.

A segunda nulidade cominada – resultante do cerceamento do direito de defesa – destaca a importância dada à colaboração do interessado para a apuração da obrigação tributária. Ao receber o auto de infração, o sujeito passivo não é simplesmente intimado a cumprir a exigência, pois a lei exige que, pelo mesmo instrumento, o autuado seja constituído

⁷⁸ LRF, art. 11: *Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.* (Grifamos).

⁷⁹ CRFB, art. 150, I: *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.* (Grifamos).

⁸⁰ Decreto nº 70.235/1972, art. 59, *caput* c/c incisos I e II: *São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Art. 60: As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifamos).

⁸¹ Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007, art. 6º: *São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais.

no ônus de impugná-la. A importância da participação dos contribuintes na formação da decisão administrativa manifesta-se igualmente por meio dos seus representantes, que atuam como julgadores na fase recursal do processo.

4.2.2.2 Primeiro requisito objetivo (ou requisito procedimental)

Requisito procedimental é todo ato jurídico que deve ser praticado anteriormente à edição do ato administrativo. Como exemplo, citamos a regra segundo a qual a autoridade preparadora declarará a revelia, se, dentro de trinta dias a partir da ciência do auto de infração, o sujeito passivo não cumprir nem impugnar a exigência⁸². O lançamento e a constituição do sujeito passivo no ônus de impugnar a exigência são, portanto, requisitos procedimentais para a declaração de revelia.

Ressaltamos que o requisito procedimental é sempre um ato jurídico e, como tal, veicula uma norma jurídica. Em nosso exemplo, os atos jurídicos são (i) o lançamento, que declara a obrigação tributária, e (ii) o ato que constitui o ônus de impugnar e exigência. O decurso do prazo de trinta dias *in albis* é o fato ao qual esta segunda norma imputa o efeito de criar, para a autoridade competente, a obrigação de declaração da revelia. O transcurso do tempo é, portanto, um fato jurídico, mas não é um ato jurídico porque não veicula qualquer norma de comportamento. Logo, não pode ser um requisito procedimental. Em outras palavras, a passagem do tempo não gera qualquer efeito se não houver um ato administrativo que constitua, para o sujeito passivo, o ônus de impugnar. Sem este ato, a declaração de revelia estará viciada por falta de requisito procedimental, mesmo que o interessado deixe de apresentar sua impugnação após passados trinta dias da ciência do lançamento. A falta de requisito procedimental gera um vício formal, pois a exigência de um ato prévio diz respeito ao modo como o ato viciado deve ser praticado.

A necessidade de ato ou atos prévios leva à idéia de *procedimento administrativo*, que é justamente uma série de atos teleologicamente vinculados para a prolação do ato final. É o caso, por exemplo, do procedimento de fiscalização, no qual a autoridade fiscal pratica diversos atos com a finalidade de verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo e, ao final, realiza o lançamento, se for constatada alguma falta.

A lei prevê que, para a prolação de determinados atos, seja observado um procedimento especial denominado *processo administrativo*, que se caracteriza pela

⁸² Decreto n° 70.235/1972, art. 21.

existência de uma relação jurídica entre Administração e administrado, em que se garante a este o poder de influência sobre a decisão final.

O primeiro ato do procedimento não possui requisito procedimental; o segundo ato tem o primeiro como requisito; o terceiro tem o primeiro e o segundo como seus requisitos; e assim por diante até o ato conclusivo, que tem todos os atos anteriores como seus requisitos procedimentais.

4.2.2.3 Requisito subjetivo (ou sujeito)

O requisito subjetivo impõe que o ato só pode ser praticado pela pessoa a quem o ordenamento jurídico atribui competência. A análise completa deste requisito se desdobra em pelo menos três níveis, já que, ao praticar o ato, o agente torna presentes (presenta)⁸³ um ente político (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), além de estar vinculado a algum órgão ou entidade. Quando um AFRFB lavra, por exemplo, um auto de infração de Imposto de Renda, o requisito subjetivo envolve tanto a competência do próprio agente, quanto a da União e a da Receita Federal para praticá-lo⁸⁴.

A regra de competência é uma norma sobre o modo como o ato administrativo deve ser praticado, logo os vícios subjetivos são vícios formais.

4.2.2.4 Segundo requisito objetivo (ou motivo)

Motivo é o fato que autoriza ou exige a prática do ato⁸⁵. Conforme mencionamos ao tratar do procedimento de decisão administrativa, o agente deve começar seu trabalho pela apuração dos fatos, como ocorre, por exemplo, durante um procedimento de fiscalização, quando o Auditor-Fiscal procura tomar conhecimento dos fatos geradores e verificar se foram cumpridas as obrigações tributárias correspondentes.

Pode acontecer de a autoridade fiscal, a partir de uma interpretação equivocada das provas, concluir erroneamente que determinados fatos geradores ocorreram, quando na verdade não ocorreu fato algum, ou então os fatos provados não se enquadram nas hipóteses

⁸³ Sobre a distinção entre representação e apresentação, vide nota nº 2 deste capítulo.

⁸⁴ As competência/atribuições da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estão fixadas em seus Regimentos Internos, aprovados respectivamente pelas Portarias MF nº 125/2009 e nº 256/2009. Já as competências/atribuições dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil encontram-se definidas no Decreto nº 6.641/2008.

⁸⁵ MELLO, 2008, p. 391.

de incidência. Neste caso teremos um vício de motivo, que em geral acarretará a invalidação total ou parcial do lançamento, posto de baseado em fatos inexistentes. A correção é obrigatória porque o princípio da legalidade impede que se mantenha um lançamento apoiado em fatos que não ocorreram, ou não correspondem aos que a lei prevê. A invalidação poderá ser apenas parcial caso o vício de motivo afete só uma parte dos fatos geradores considerados no lançamento, portanto, neste caso, a decretação da nulidade, ou o provimento à impugnação, deverá restringir-se à parcela indevida da exigência.

Conforme expusemos na seção. 2.2, ‘Estrutura das normas jurídico-tributárias’, o lançamento tem por conteúdo uma norma do tipo ‘F ocorreu, então deve ser C’. ‘F’ são os fatos geradores, que se amoldam à hipótese de incidência; e ‘C’, a consequência: o sujeito passivo deve pagar certa quantia em dinheiro ao sujeito ativo porque a ocorrência de ‘F’ constitui uma relação obrigacional entre ambos. O motivo do lançamento são os fatos que exigem sua prática, ou seja, são os fatos geradores da obrigação. Encontra-se, portanto, descrito no antecedente da norma que o lançamento veicula, de modo que um vício de motivo é um vício material.

4.2.2.5 Requisito lógico (ou causa)

A LPA estabelece, no seu art. 2º, parágrafo único, inciso VI, que nos processos administrativos será observado o critério de “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”. Se o meio for inadequado, isto é, se não concorrer para que se alcance o fim almejado, teremos o vício de causa ou a falta do requisito lógico. Causa é, portanto, a relação de adequação entre o meio empregado e o fim que se deseja promover.

Os meios, ou medidas, de que trata o dispositivo em tela são o que denominamos de conteúdo dos atos administrativos⁸⁶. A Administração, diante dos fatos, deve tomar medidas, isto é, editar atos administrativos, de modo a concretizar os fins para os quais apontam os princípios incidentes.

A Administração Tributária trabalha para que todos os sujeitos passivos cumpram suas obrigações, de modo que sejam atendidos tanto o dever de Responsabilidade Fiscal quanto o princípio da Legalidade. A partir de apuração dos fatos geradores, a Administração deve

⁸⁶ MARTINS, 2008, p. 207.

tomar medidas para promover um fim, ou seja, agir da tal forma que a sociedade se aproxime da uma situação considerada ideal: aquela em que todos pagam exatamente o devido em tributos.

Como os tributos são prestações pecuniárias compulsórias cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁸⁷, poder-se-ia pensar que, no âmbito tributário, não haveria margem para escolha de medidas, já que, uma vez ocorrido o fato gerador e verificada tanto a inadimplência quanto a falta de confissão de dívida, a única medida possível seria lançar o tributo de ofício.

Mas há situações em que a medida não está clara na lei, pois seu texto dá margem a interpretações diversas. Consideramos, por exemplo, a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, prevista no art. 170 do CTN. Atualmente esta compensação é feita através de uma declaração apresentada pelo sujeito passivo, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação.

Suponhamos de determinado contribuinte apresente uma declaração DIPJ na qual apure um crédito do imposto de renda, ou seja, o contribuinte pagou mais imposto que o devido, de modo que poderá usar o crédito para compensar débitos tributários. Para tanto, transmite uma outra declaração, denominada Declaração de Compensação (Dcomp), na qual especifica para a Administração Tributária os créditos e débitos que compensou, porém informa um crédito maior do que o apurado na DIPJ. Diante de tais fatos, a Administração deve tomar alguma medida para garantir que o contribuinte pague exatamente o valor devido em tributos, ou seja, deve homologar, não-homologar, ou homologar parcialmente a compensação, conforme os créditos apresentados sejam suficientes para extinguir os débitos confessados.

A Administração pode tomar basicamente duas medidas: (i) não-homologar a compensação por considerar que, havendo divergência entre os valores informados, o crédito não preenche os requisitos de liquidez e certeza; ou (ii) homologar parcialmente a compensação até o limite do crédito informado na DIPJ, reconhecendo que o contribuinte tem pelo menos direito ao crédito do menor valor.

Para decidir entre uma das duas medidas, a Administração pode aplicar o critério de adequação entre meios e fins, pelo qual são eliminadas medidas inadequadas, ou seja, aquelas que nem sequer se colocam numa relação de causa e efeito com o fim almejado. Naturalmente

⁸⁷ CTN, art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

as medidas que não apresentam qualquer potencial de promover o fim devem ser desde logo descartadas.

No exemplo apresentado, a primeira medida revela-se inadequada, pois os fatos indicam que o contribuinte tem, ao menos, direito a aproveitar o crédito de valor mais baixo, portanto não-homologar a compensação seria negar ao sujeito passivo o seu direito ao aproveitamento do crédito comprovado. A segunda medida é adequada, pois, como o contribuinte tem um crédito de valor no mínimo igual ao informado na DIPJ, o meio promove o fim de equalizar pagamentos com obrigações.

A análise de adequação dos meios aos fins deve sempre ser feita à luz das circunstâncias. Logo, se a Administração verificar que o valor informado na DIPJ está errado, e que o contribuinte, ao invés de um crédito, tem de fato imposto a pagar, a medida adequada seria a primeira e não a segunda.

Como o meio se confunde com o conteúdo do ato, ou seja, com a norma editada para promover o fim, um meio inadequado significa um conteúdo viciado. Logo o vício de causa é um vício material.

4.2.2.6 Requisito formalístico (ou formalização)

Conforme mencionamos ao tratar da forma (seção 4.2.1.2), esta é o elemento do ato que representa a sua exteriorização. O ato, para existir, deve ter forma, ou seja, deve ser exteriorizado, pois, se não for, não existirá ato, mas mera intenção. Para examinarmos a existência do ato, basta verificar, no que diz respeito à forma, se ele foi exteriorizado.

Por outro lado, para aferir a validade, não é suficiente constatar a exteriorização. Em vez disso, deve-se observar se o ato foi praticado de forma correta, ou seja, se foram observadas às prescrições quanto ao modo, tempo e lugar da exteriorização⁸⁸⁻⁸⁹. Se, por exemplo, o edital de intimação for publicado em local diverso dos previstos no art. 23, § 1º, do PAT (prescrição quanto ao lugar), ou se a impugnação for apresentada após o prazo de 30 dias (prescrição quanto ao tempo), haverá vício de formalização. Formalização é, pois, a forma sem vícios, e, naturalmente, vícios de formalização são vícios formais.

⁸⁸ DINAMARCO, 2009, vol. I, p. 40.

⁸⁹ CÂMARA, 2008, p. 234.

4.2.2.6.1 Motivação

Motivação é a justificativa que se dá para a edição do ato, logo poderá ser mais ou menos detalhada, conforme a dificuldade de se convencer o destinatário da norma⁹⁰. A motivação integra a formalização⁹¹, já que um ato administrativo não deve, em regra, ser publicado sem uma justificativa.

O art. 50 da LPA estabelece a obrigatoriedade de motivação para diversas espécies de atos administrativos comuns em processos administrativos tributários tais como os que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; decidam recursos administrativos; ou decorram de reexame de ofício.

Segundo o dispositivo em tela, a motivação deve indicar os fatos (motivos) e fundamentos jurídicos, no entanto, como vimos na seção 4.2.2.4, ‘Segundo requisito objetivo’, o motivo encontra-se descrito no antecedente da norma que o lançamento veicula, logo uma falha na descrição dos fatos geradores é um vício material, apesar de também cumprir o papel de justificar a edição do ato e, dessa forma, integrar a motivação.

Um ato não pode ser adequadamente motivado pela menção isolada a um dispositivo legal. É essencial, sob pena de haver vício de formalização, que o ato mencione o fato que se enquadra na hipótese de incidência da norma. Podemos citar como exemplo as vedações ao ingresso no sistema de tributação denominado Simples Nacional, estabelecidas pelo art. 17 da LC n° 123/2006. Se a autoridade competente verificar que o sujeito passivo incidiu numa das hipóteses de vedação, deverá editar um ato de indeferimento da opção pelo sistema, no qual faça constar, além da fundamentação legal, o fato que se amolda ao que a norma descreve. Suponhamos que o contribuinte possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, ou seja, que, segundo o inciso V do dispositivo em tela, não possa optar pelo sistema simplificado. Neste caso, além da referência ao inciso em questão, o ato de indeferimento deverá conter também e especificação do débito, pois este é o fato que provocou a incidência da norma e que justifica a edição do ato.

⁹⁰ MARTINS, 2008, p. 242.

⁹¹ MELLO, 2008, p. 394.

4.2.2.6.2 Formalização do lançamento

Como a motivação do ato administrativo deve mencionar os fatos e fundamentos jurídicos, do lançamento deve constar tanto o seu motivo, que é o fato gerador, quanto os dispositivos legais que prevêm o surgimento da obrigação. Na praxe administrativa, o lançamento costuma ser realizado fazendo-se referência a um Termo de Verificação Fiscal, no qual são descritos os fatos (motivos) e apresentados os argumentos do autor, enquanto no instrumento que exterioriza o lançamento encontram-se os fundamentos jurídicos.

O art. 9º do PAT dispõe que a “exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento”, enquanto os arts. 10 e 11, do mesmo diploma legal, estabelecem diversas normas para cada um desses instrumentos.

No art. 10 temos um primeiro grupo de disposições, que dizem respeito ao conteúdo do lançamento, pois tornam obrigatória a menção a elementos constituintes da sua norma individual e concreta: a descrição do fato (fato gerador); a qualificação do autuado (sujeito passivo); a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la em trinta dias (prestação) ⁹².

Há também um segundo grupo de prescrições, que dispõem sobre a formalização do auto de infração. Neste conjunto encontram-se (A) a determinação de que a lavratura ocorra no local da verificação da falta; e (B) a exigência de que o documento contenha (i) o local, a data e a hora da lavratura, (ii) a disposição legal infringida, bem como (iii) a assinatura do autuante, a indicação da sua matrícula e do seu cargo ou função.

Naturalmente, violações ao primeiro e segundo grupos de prescrições importarão em vícios materiais e formais, respectivamente. Considerações análogas podem ser feitas quanto às prescrições do art. 11 sobre as notificações de lançamento.

4.2.2.6.3 Formalização das decisões

Prescrições quanto à forma das decisões em processos administrativos tributários são estabelecidas pelo art. 31 do PAT *in verbis*:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os

⁹² Conforme detalhamos na seção 2.2 ‘Estrutura das normas jurídico-tributárias’, a norma individual e concreta que o lançamento veicula tem como estrutura a fórmula ‘F ocorreu, então deve ser C’, onde ‘F’ é o fato gerador e ‘C’, a consequência jurídica.

autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Relatório resumido do processo – Relatório resumido não significa relatório breve, mas relatório que, embora não descreva tudo o que há no processo, faz referência a todos os elementos relevantes para a tomada de decisão. Além disso, de modo a demonstrar que respeitou o direito de defesa, o julgador deve fazer constar todas as alegações apresentadas, mesmo que posteriormente as considere irrelevantes para a solução do litígio.

Fundamentos legais – Na verdade, as decisões devem ser motivadas com indicação não só dos fundamentos legais, ou jurídicos, mas também dos fundamentos de fatos, conforme art. 50 da Lei nº 9.784/1999. O Processo Administrativo Tributário tem como finalidade mediata promover a paz social por meio da resolução de litígios, e, para alcançar esta meta, suas decisões não podem se limitar a dizer o quanto deve ser pago, mas precisam, além disso, apresentar motivações consistentes, dada a necessidade e dificuldade de convencer o destinatário.

Conclusão – Deve ser uma conclusão racional, ou seja, apresentar uma solução para o litígio, que decorra logicamente dos fundamentos apresentados.

Ordem de intimação – A Administração deverá dar ciência ao interessado da decisão que foi tomada, bem como intimá-lo a pagar, no prazo de 30 (trinta) dias, o crédito tributário mantido, ou, se couber recurso, a apresentá-lo em igual prazo. Promove-se, dessa forma, o contraditório e assegura-se o direito de defesa.

4.2.2.6.4 Situações em que o julgador pode deixar de resolver questões suscitadas

O art. 31 do PAT trata ainda da necessidade de *referência expressa às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências* – Naturalmente a decisão não estará bem fundamentada, e, conseqüentemente, o interessado não se convencerá de que a exigência foi corretamente quantificada, se o julgador nem sequer referir-se a alguma de suas alegações. Além disso, tal omissão pode caracterizar cerceamento do direito de defesa.

Não se deve, no entanto, confundir referência às questões suscitadas com o enfrentamento, ou apreciação, das mesmas pelo julgador. Segundo parcela da doutrina e da jurisprudência, o julgador estaria obrigado a apreciar todas as questões levantadas pelo interessado, pois, se não o fizesse, estaria violando o art. 31 do PAT. Trata-se de interpretação que, no entanto, não se aplica a todos os casos, mas apenas àqueles em que a apreciação de uma questão subordinante não impede a apreciação das questões subordinadas.

Explica-se: as afirmações que as partes fazem ao longo do processo constituem pontos. Se alguma dessas afirmações for contraditada pela outra parte, surgirá uma questão, que é, portanto, um ponto controvertido. Há questões que devem logicamente ser apreciadas antes de outras e que, por este motivo, são denominadas questões prévias⁹³.

*O exame das questões prévias sempre pressupõe a existência de ao menos duas questões: a que precede e subordina e a que sucede e é subordinada. Quando entre duas ou mais questões houver relação de subordinação, dir-se-á que a questão subordinante é uma questão prévia*⁹⁴.

Como espécie do gênero questão prévia existe a questão preliminar, que é aquela cujo resultado da apreciação pode impedir ou viabilizar o exame da questão subordinada.

*A própria possibilidade de apreciar a segunda depende, pois, da maneira por que se resolve a primeira. A preliminar é uma espécie de obstáculo que o magistrado deve ultrapassar no exame de uma determinada questão. É como se fosse um semáforo: acesa a luz verde, permite-se o exame da questão subordinada; caso se acenda a vermelha, o exame torna-se impossível*⁹⁵.

O julgador, antes de enfrentar as questões de mérito, deve realizar o juízo de admissibilidade, que consiste em verificar se as questões de mérito podem ser examinadas. Como seria ilógico examinar o mérito para só depois verificar se o exame é possível, as questões relativas à admissibilidade são prévias em relação às questões de mérito, e, além disso, são também preliminares, pois, dependendo de como forem resolvidas, o julgador não poderá conhecer da peça, ou seja, não poderá examinar-lhe o mérito.

É um equívoco pensar que as questões preliminares são tratadas apenas no juízo de admissibilidade, pois, no exame das questões de mérito, o julgador poderá constatar a existência de subordinações que tornem uma questão de mérito preliminar em relação a outra. São questões preliminares de mérito “... já situadas no âmbito do *meritum causal*, mas suscetíveis, se resolvidas em certo sentido, de dispensar o órgão julgador de prosseguir em sua atividade cognitiva (v. g., a questão da prescrição)”⁹⁶.

A respeito do tema, JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA levanta o seguinte questionamento:

*... o juízo inferior acolheu a argüição de prescrição e, com isso, julgou improcedente o pedido, sem analisar a parte restante do *meritum causae*. Interposto recurso contra a sentença, se o tribunal entender que houve erro na solução da preliminar, e negar a ocorrência da prescrição, pode porventura ir adiante no exame da causa, ou tem de determinar a baixa dos autos, para que o órgão a quo se*

⁹³ CÂMARA, 2008, p. 218 e 264.

⁹⁴ DIDIER JR., 2008, p. 291.

⁹⁵ DIDIER JR., 2008, p. 291.

⁹⁶ MOREIRA, 2010, p. 679.

*pronuncie sobre as questões remanescentes? Caso se adote o primeiro alvitre, estar-se-á “suprimindo” um grau de jurisdição?*⁹⁷.

A resposta, embasada na melhor doutrina e em jurisprudência atual, abaixo citadas, é que o órgão *ad quem*, negando a ocorrência da prescrição, pode examinar as demais questões de mérito não apreciadas pelo juízo *a quo*, sem que isso represente cerceamento do direito de defesa por supressão de instância:

*O § 1º do art. 515 diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro. Assim, sem o magistrado extingue o processo pela prescrição, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se*⁹⁸.

Também o STJ firmou entendimento de que o juízo *ad quem* deve prosseguir no exame das questões de mérito quando afastar a prescrição declarada pelo juízo *a quo*:

PROCESSUAL – PRESCRIÇÃO – SENTENÇA - EXTINÇÃO DO PROCESSO – INSTRUÇÃO CONSUMADA – APELAÇÃO – AFASTAMENTO DA PRESCRIÇÃO – RESTANTES QUESTÕES DE MÉRITO -EXAME PELO TRIBUNAL AD QUEM – CPC, ART. 515, § 1º.

- O § 1º do Art. 515 é suficientemente claro, ao dizer que devem ser apreciadas pelo tribunal de segundo grau todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

- Se o Tribunal ad quem afasta a prescrição, deve prosseguir no julgamento da causa.

(STJ, Ac. da Corte Especial no REsp nº 274.736, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, sessão de 01/08/2003, unânime).

Face às razões acima expendidas, o que se verifica é que todas as questões suscitadas pelo interessado devem ser mencionadas no relatório e consideradas pelo julgador, ao menos para que se identifiquem eventuais relações de subordinação. As questões subordinantes devem ser apreciadas antes das subordinadas, e, quando resolvidas num certo sentido, impedem o julgador de enfrentar as questões seguintes. É o que ocorre, por exemplo, no juízo de admissibilidade, quando se verifica que o recurso é intempestivo, ou, já no juízo de mérito, quando se pronuncia a prescrição. Neste último caso, se a extinção do direito não for confirmada no juízo *ad quem*, este poderá apreciar as demais questões suscitadas, mesmo que não tenham sido resolvidas no juízo *a quo*, sem que isto represente cerceamento do direito de defesa por supressão de instância.

⁹⁷ Ibid, p. 239.

⁹⁸ DIDIER JR.; CUNHA, 2008, p. 81.

4.2.2.7 Vícios materiais e formais

Enquanto os vícios materiais são os que afetam o conteúdo do ato administrativo, ou seja, a norma jurídica veiculada, os vícios formais dizem respeito às exigências quanto ao modo, tempo e lugar de realização dos atos. Ao longo do exame dos requisitos de juridicidade, vimos que são materiais os vícios de finalidade, motivo e causa, ao passo que são formais os vícios de requisito procedimental, sujeito e formalização.

As formas são instrumentais, ou seja, não são um fim em si mesmas, mas, ao invés disso, funcionam como meio de garantir que determinado objetivo será atingido. A violação ao requisito subjetivo representa um vício formal porque a atribuição de competência em caráter privativo a agentes capacitados representa uma garantia de que o ato será lavrado corretamente. Da mesma maneira, também são formais os vícios que se abatem sobre os requisitos procedimentais, já que o procedimento não existe por existir, mas para garantir que o ato final esteja livre de vícios. É o caso, por exemplo, dos atos que devem ser praticados, antes do lançamento, como a lavratura do Termo de Início de Fiscalização ou a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal. Igualmente formais são os vícios causados pela omissão, no documento que formaliza o lançamento, de informações exigidas por lei, como a menção à disposição legal infringida. Trata-se de requisito formalístico que visa a garantir o exercício do direito de defesa pelo sujeito passivo.

RICARDO MARTINS salienta que uma mesma desconformidade pode afetar dois atos, sendo vício material para um, e formal para o outro:

O vício referente ao requisito procedimental é sempre um vício formal. Não se deve, todavia, confundir: a deficiência de um ato jurídico consiste num vício material do próprio ato e num vício formal dos atos que o têm como requisito procedimental. O mesmo vício é, assim, formal e material, dependendo da perspectiva⁹⁹.

Concordamos plenamente com a lição de RICARDO MARTINS, exceto quanto a ser a deficiência do ato jurídico anterior um vício necessariamente material. O vício formal é um gênero que compreende três espécies: o vício subjetivo; o vício formalístico; e o vício procedimental. Um defeito que macule o ato anterior poderá ser, por exemplo, um vício formal subjetivo, e será um vício formal procedimental para o ato posterior.

Para ilustrar, o autor menciona um vício ocorrido no âmbito de um processo disciplinar:

Um exemplo facilitará o entendimento: o art. 44 da Lei do Processo Administrativo Federal (n. 9.784/1999) reza que, encerrada a instrução, deve a Administração

⁹⁹ MARTINS, 2008, p. 152.

*intimar o interessado para que este, caso queira, manifeste-se no prazo de 10 dias, se outro prazo não for legalmente fixado; [...] Suponha-se que a Administração Federal, sem lei que a autorize, intime o indiciado num processo disciplinar [...] para que apresente suas alegações no prazo de cinco dias e, ao final do processo, seja proferida decisão punindo o referido servidor.
O vício é material em relação ao ato administrativo de intimação [...] e formal em relação ao ato de punição.*

No exemplo, temos como requisito procedimental o ato que constitui o servidor no ônus de apresentar defesa. De fato, neste caso, um erro quanto ao prazo representa vício material, pois o ato trata justamente do tempo disponível para apresentar defesa, logo a redução de 10 para 5 dias, atinge o conteúdo.

Também no Processo Administrativo Tributário, o autuado é instituído no ônus de impugnar a exigência em determinado prazo¹⁰⁰. Deveria, neste caso, uma redução indevida do prazo ser considerada vício material? A resposta a essa pergunta começa pelo reconhecimento de que, por meio do Auto de Infração, conforme definido no art. 10 do PAT, são praticados dois atos administrativos simultaneamente. O primeiro é o próprio lançamento, e o segundo, a constituição do autuado no ônus de impugnar. Estes atos poderiam, em princípio, ser praticados por meio de instrumentos distintos, porém a lei estabelece que a lavratura de ambos seja feita num só documento. Feita a distinção, percebe-se que o erro quanto ao prazo para impugnar é, também neste caso, um vício material, mas não do lançamento, e sim do ato de constituição no ônus, e representará vício formal de requisito procedimental para uma decisão desfavorável ao interessado.

RICARDO MARTINS observa ainda que a deficiência procedimental pode tornar-se irrelevante conforme o resultado do processo:

*Num processo sancionatório [...] a Administração acusa o administrado de conduta que dá ensejo a sanção administrativa. Para impor a sanção, deve instaurar não apenas um procedimento, mas um processo; ou seja, deve instituir o administrado em situações em que lhe possibilitem intervir na prolação da decisão final, impositiva ou não-impositiva da sanção [...].
Se o indiciado foi intimado a apresentar defesa em 5 dias, quando a lei lhe garantia 10, [mas] ao final, a decisão for pela não-imposição da penalidade, por falta de culpa do agente, malgrado o vício, o processo não será invalidado¹⁰¹.*

Retomando o exemplo que estávamos analisando – que trata de um Processo Administrativo Tributário – podemos concluir que se, apesar do vício, uma decisão for inteiramente favorável ao interessado, a intimação com prazo inferior ao legal será ato

¹⁰⁰ Decreto nº 70.235/1972, art. 10: O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.
(Grifamos).

¹⁰¹ MARTINS, 2008, p. 153-154.

meramente irregular, ou seja, a Administração não estará obrigada a corrigir o vício, e a decisão será válida. Por outro lado, se o julgador convencer-se de que a decisão deve ser total ou parcialmente desfavorável, estará impedido de prolatá-la porque será um ato inválido, por vício procedimental, que acarretou prejuízo ao interessado devido ao cerceamento do seu direito de defesa. Caso ainda se esteja dentro do prazo decadencial para citação do interessado, a medida correta a ser tomada será, não a decretação de nulidade do lançamento, mas de nulidade do processo, seguida de nova intimação com prazo correto para impugnação. Caso já tenha transcorrido o prazo, deve-se decretar a nulidade do processo e declarar a extinção do crédito tributário por decadência.

A separação precisa entre vícios materiais e formais não é uma questão puramente acadêmica, mas, ao invés disso, tem aplicação prática relevante. Sendo os vícios materiais os que afetam o conteúdo – que por sua vez corresponde à norma que o ato veicula – fatalmente o lançamento terá que ser corrigido, para que se observe o princípio da legalidade. Por outro lado, os vícios formais decorrem de violações a normas instituídas como garantia. Sendo assim, se existir o vício, mas não houver prejuízo, o ato será meramente irregular, o que significa dizer que a Administração não estará obrigada a corrigi-lo. Neste contexto, destacam-se os vícios subjetivo e de cerceamento do direito de defesa, para os quais o legislador criou presunções de prejuízo por meio da cominação de nulidades.

4.2.2.8 Equívoco na definição de vício formal pela legislação tributária.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 2/1999 preceitua que:

[...] os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN SRF nº 94, de 1997 - devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente;

Já a IN SRF nº 94/1997 estabelecia em seu art. 5º que:

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

I - a identificação do sujeito passivo;

II - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

III - a norma legal infringida;

IV - o montante do tributo ou contribuição;

V - a penalidade aplicável;

VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII - o local, a data e a hora da lavratura;

VIII - a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Entendemos que a parte do ADN Cosit n° 2/1999 acima transcrita perdeu sua eficácia normativa juntamente com a IN SRF n° 94/1997, quando esta foi revogada pela IN SRF n° 579/2005, de modo que não há mais a obrigação, para os órgãos que o ADN menciona, de decretar a nulidade, por vício formal, dos autos de infração lavrados em desconformidade com o art. 5° da extinta IN.

A revogação aperfeiçoa a legislação tributária, já que no art. 5° da IN SRF n° 94/1997, os elementos relacionados vinculam-se não só à forma mas também ao conteúdo ato, de tal sorte que eventuais deficiências podem resultar tanto em vícios materiais quanto formais.

4.2.2.9 Provas

Como já vimos, o lançamento deve ser motivado, com a menção a todos os seus fundamentos de fato e de direito. Mas o agente competente, por expressa disposição legal ¹⁰², não pode simplesmente mencionar os fatos, pois tem que prová-los, salvo nos casos em que a lei estabelece presunções, invertendo o ônus da prova. Mas qual é o efeito da violação à norma que impõe ao Fisco o ônus da prova?

É importante que se diferenciem duas situações. A primeira corresponde ao lançamento realmente desacompanhado de provas, ou que está apenas parcialmente provado; e a segunda, ao caso em que as provas estão nos autos, mas o julgador entende que necessita de esclarecimentos adicionais para formar a sua convicção.

Na primeira situação, o lançamento deve ser total ou parcialmente desconstituído por falta ou insuficiência de provas. A desconstituição integral denomina-se *invalidação* e equivale a uma decretação de nulidade, mas, como não se trata de vício subjetivo nem de cerceamento do direito de defesa, a praxe administrativa consiste em dar provimento à impugnação, exonerando o interessado do crédito tributário lançado. Já a desconstituição parcial denomina-se *redução* e se realiza pelo provimento e exoneração parciais.

RICARDO MARTINS, ao discorrer sobre as formas de correção dos vícios, descreve e exemplifica a redução nos seguintes termos:

O terceiro modo de corrigir o vício é pela redução ou reforma. Consiste na edição de um ato administrativo que tem por efeito a exclusão da parte inválida do ato viciado, mantendo-se a parte válida; é uma invalidação parcial [...]. Baseia-se na antiga regra utili per inutile non vitiatur – “o útil não se vicia pelo inútil” [...]. Um

¹⁰² Decreto n° 70.235/1972, art. 9°: A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n° 11.941/2009), (Grifamos).

interessante exemplo é a redução de um lançamento tributário. Suponha-se que a Administração tenha lançado o IPTU sobre uma área de 100m², quando, na verdade, o imóvel tem apenas 50m². Constatado posteriormente o equívoco, não há necessidade de novo lançamento; é possível excluir o que sobeja do lançamento efetuado, mantendo-se a parte válida¹⁰³. Grifamos.

Na segunda situação, quando o julgador necessita de esclarecimentos sobre as provas, o julgamento deve ser convertido em diligência ou perícia¹⁰⁴. Em respeito ao contraditório, e sob pena de nulidade por cerceamento do direito de defesa – defeito que maculará o Acórdão com vício procedimental – deverá ser reaberto o prazo de trinta dias, para que o interessado se manifeste sobre os novos elementos trazidos aos autos.

¹⁰³ MARTINS, 2008, p. 277.

¹⁰⁴ Decreto n° 70.235/1972, art. 18: A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n° 8.748/1993).

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei n° 8.748, de 1993).

5 NULIDADES NO PAT E NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Neste capítulo, examinaremos os dispositivos do Decreto nº 70.235/1972 (PAT) que disciplinam as nulidades, e qual o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema.

5.1 Nulidades no PAT

Analisaremos nesta seção de que forma as nulidades do Processo Administrativo Tributário são tratadas pelos arts. 59 a 61 do PAT.

5.1.1 Nulidades cominadas

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

*CAPÍTULO III
Das Nulidades*

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Enquanto a decretação de nulidade, para atos e termos, só é prevista quando houver vício de incompetência, despachos e decisões devem ser nulificados tanto na hipótese de vício subjetivo quanto na de cerceamento do direito de defesa. Tal distinção pode ser explicada a partir de uma interpretação sistemática, considerando que os atos e termos referem-se a uma fase pré-processual, como, por exemplo, o procedimento de fiscalização, no qual são lavrados tanto o Termo de Início de Fiscalização quanto Auto de Infração. Já o inciso II diz respeito à fase processual, inaugurada, segundo o art. 14 do PAT, com a impugnação da exigência. Só a partir deste momento têm início o Processo Administrativo Tributário, no qual se garante ao interessado os direitos ao contraditório e à ampla defesa, conforme o art. 5º, LV, da CRFB.

Durante o procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa coleta informações de modo a verificar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias. O processo, caracterizado pela pretensão resistida, ainda não existe porque não há sequer pretensão, uma vez que a autoridade fiscal ainda não formou sua convicção a respeito da ocorrência de infrações tributárias. Ao final do procedimento, caso se constate alguma irregularidade, será lavrado o Auto de Infração, que materializa a pretensão, e que poderá ser

atacado por meio de impugnação, peça de resistência. Daí porque a fase litigiosa do procedimento, ou seja, o processo administrativo, inicia-se no momento em que o Auto de Infração é impugnado, isto é, quando a pretensão encontra resistência.

5.1.2 Princípio da causalidade

Os §§ 1º e 2º do art. 59 do PAT regulam os efeitos da decretação de nulidade, conforme o princípio da causalidade:

Art. 59, § 1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

Obs. Dispositivo correspondente do CPC: art. 248, primeira parte - Anulado o ato, reputam-se de nenhum efeito todos os subsequentes, que dele dependam;

Art. 59, § 2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Obs 2. Dispositivo correspondente do CPC: art. 249 - O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos ou retificados.

Os vícios que ensejam a decretação de nulidade só maculam o próprio ato e atos posteriores que dele dependam ou sejam consequência. O procedimento caracteriza-se pelo encadeamento lógico de atos que tem por finalidade a prolação de um ato final decisório. Se ao longo deste percurso um determinado ato contiver um vício que exija a decretação de sua nulidade, dever-se-á analisar também as repercussões dessa invalidação sobre os atos que dependam ou sejam consequência do ato nulificado. Se houver atos posteriores que tenham como requisito procedimental o ato nulificado, a decretação de nulidade poderá abranger tanto o ato originalmente viciado quanto os atos viciados por derivação.

O CARF, por meio do acórdão nº 206-01645, decidiu, por unanimidade, que “É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento aos princípios do devido processo legal e ampla defesa, é proferida sem a devida intimação do contribuinte do resultado de diligência requerida pela autoridade julgadora após interposição de impugnação”. Trata-se de aplicação do art. 59, II e § 1º, do PAT, pois a diligência foi praticada com cerceamento do direito de defesa, já que o interessado não teve oportunidade para se manifestar sobre o seu resultado, e, dessa forma, a decisão de 1ª instância foi decretada nula, posto que baseada em ato nulo. Por outro lado, os vícios só prejudicam os atos que lhe são posteriores, logo a melhor solução para o problema seria, além de nulificar a decisão de 1ª instância, determinar a intimação do interessado sobre os resultados da diligência, concedendo-lhe prazo de trinta dias para se manifestar.

5.1.3 Princípio do prejuízo

O princípio em tela, segundo o qual não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*), incide sobre o Processo Administrativo Tributário, conforme art. 59, § 3º, e art. 60, 2ª parte, *verbis*:

Art. 59, § 3º. Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).

Obs. Dispositivo correspondente do CPC: art. 249, § 2º - Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveitaria a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. [Grifamos]

Obs 2. Dispositivo correspondente do CPC: art. 249, § 1º - O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

O art. 59, § 3º, homenageia a racionalização do processo, posto que seria inútil decretar uma nulidade que aproveitaria ao sujeito passivo se, mesmo sem a decretação, o mérito pudesse ser decidido a seu favor. A regra teria aplicação, por exemplo, num caso em que houve cerceamento do direito de defesa, mas a ciência do lançamento ocorreu após o prazo decadencial. A análise do mérito já traz um resultado inteiramente favorável para o sujeito passivo, de modo que basta dar provimento à impugnação, sem necessidade de se decretar a nulidade.

5.1.4 Taxatividade do rol de nulidades

O art. 60, 1ª parte, estabelece que vícios diferentes dos referidos no art. 59 não importarão em nulidade, cuja decretação fica restrita às hipóteses de incompetência e de cerceamento do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. [Grifamos].

Não é pacífica a jurisprudência do CARF sobre a taxatividade do rol de nulidades elencadas pelo art. 59, podendo-se identificar pelo menos duas correntes. A primeira ratifica que somente se pode decretar uma nulidade nos casos de incompetência e naqueles em que

houver preterição do direito de defesa ¹. A segunda considera que a decretação também é possível se o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato ².

Pensamos que, em vez de se trabalhar com um rol taxativo de nulidades, melhor seria adotar um sistema que valorizasse os princípios do prejuízo e da instrumentalidade das formas, ou seja, um sistema em que o órgão julgador tivesse liberdade para apreciar (i) se o ato atingiu a sua finalidade, mesmo desrespeitando a forma prevista em lei, e (ii) se o sujeito passivo foi prejudicado no exercício do seu direito de defesa.

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, já que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos. Não se deve, no entanto, confundir a invalidação do ato com a invalidação do processo, pois, conforme o art. 59, § 1º, que já comentamos, “a nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência”.

Já as violações aos art. 10 do PAT e 142 do CTN devem ser analisadas caso a caso, pois nem sempre importarão em nulidade do lançamento. O erro na identificação do sujeito passivo, que fere a ambos os dispositivos e ocorre, por exemplo, quando o lançamento é feito em nome de pessoa jurídica liquidada ou incorporada, não acarreta a nulidade do ato se o

¹ NULIDADE DO LANÇAMENTO - Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos. Recurso Voluntário Improcedente. (CARF, Ac. 101-97135, rel. Valmir Sandri, sessão de 06/02/2009, unânime).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (CARF, Ac. 192-00159, rel. Sidney Ferro Barros, sessão de 19/12/2008, unânime).

² PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem do 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem. (CARF, Ac. 108-09794, rel. Cândido Rodrigues Neuber, sessão de 18/12/2008, unânime).

PRELIMINAR DE NULIDADE – NORMAS PARA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS - MPF. Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade. (CARF, Ac. CSRF/9101-00414, rel. Karem Jureidini Dias, sessão de 03/11/2009, maioria).

direito de defesa for preservado ³. Há situações também em que, apesar da desconformidade, é possível, pela forma de correção denominada redução ou reforma, desconstituir apenas a parcela viciada do lançamento, como nas hipóteses em que o montante de receita efetivamente omitida não alcança o valor considerado pelo autuante (erro ao calcular o montante do tributo devido). Tal vício pode ser corrigido refazendo-se os cálculos, de modo a eliminar a parcela indevida.

5.1.5 Autoridade competente para decretar a nulidade

O art. 61 do PAT estabelece que a nulidade será declarada, in verbis:

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Ocorre que as decisões podem ser classificadas em condenatórias, constitutivas ou declaratórias ⁴. As decisões condenatórias tutelam direitos subjetivos, ou seja, se o pedido for julgado procedente, o autor terá reconhecido o seu direito a uma prestação de fazer, não fazer ou dar. As decisões constitutivas tutelam direitos potestativos, de modo que, se for dada razão ao autor, caberá ao réu simplesmente sujeitar-se a alterações nas esferas jurídicas das partes. Já as decisões declaratórias limitam-se a certificar a existência ou inexistência de uma relação jurídica.

Os atos administrativos gozam de presunção de validade, ou seja, presumem-se editados conforme o Direito e, portanto, as normas que veiculam integram o ordenamento jurídico. Dessa forma, o ato administrativo só se torna nulo quando um outro ato administrativo ou uma decisão judicial o nulifique. Até lá será considerado válido e deverá, em princípio, ser cumprido, salvo, por exemplo, se estiver com a sua eficácia suspensa.

³ NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE FORMAL - ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO - Não configura erro na identificação do sujeito passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida. (CARF, Ac. 108-09832, rel. Nelson Lósso Filho, sessão de 05/02/2009, unânime).

NULIDADE DO LANÇAMENTO – INEXISTÊNCIA: Não há nulidade em auto de infração lançado em nome de empresa liquidada se, durante toda a ação fiscal, na ciência do auto de infração e, principalmente, na impugnação, participaram, realizando todos os atos e defendendo-se amplamente, os sócios responsáveis. Recurso voluntário negado. (CARF, Ac. CSRF/01-05.504, rel. José Carlos Passuello, sessão de 18/09/2006, unânime no mérito).

⁴ DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2009, p. 355-357.

A decisão que nulifica um lançamento não é uma decisão declaratória porque seu efeito não é o de certificar a existência ou inexistência de qualquer relação jurídica. Em vez disso, tal decisão produz efeitos nas esferas jurídicas das partes, de tal sorte que deixa de existir o vínculo obrigacional entre a União-credora e o interessado-devedor.

O crédito tributário nasce com o fato gerador; é liquidado no lançamento; tem sua exigibilidade suspensa pela impugnação; e é desconstituído com a decisão administrativa revisora. Assim, como a decisão que nulifica o lançamento é desconstitutiva, ou constitutiva negativa, é mais preciso dizer que ela decreta ou pronuncia a nulidade, em vez de afirmar que a declara. Apesar disso, reconhecemos que, nas decisões de todos os órgãos julgadores administrativos, o costume é declarar a nulidade.

5.2 Nulidades na jurisprudência do CARF

Faremos nesta seção uma exposição crítica sobre o entendimento do CARF a respeito das nulidades, conforme a espécie de defeito que viciar o ato.

5.2.1 Vício subjetivo

Conforme já vimos, o vício subjetivo é o que afeta a competência para edição do ato, e é um defeito ao qual o PAT comina a sanção de nulidade.

5.2.1.1 *Autoridade competente para realizar e revisar o lançamento*

Conforme o art. 6º, I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007, são atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e em caráter privativo: *constituir, mediante lançamento, o crédito tributário; e elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo fiscal*⁵.

O lançamento é o ato administrativo que dá liquidez ao crédito tributário tornando possível a sua exigência. Como a realização deste ato é atribuída em caráter privativo aos

⁵ LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. Conforme preceitua o artigo 142 do CTN, artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91 e artigo 8º da Lei nº 10.593/2002, c/c Súmula nº 05 do Segundo Conselho de Contribuintes, compete privativamente à autoridade administrativa - Auditor da Receita Federal do Brasil - , constatado o descumprimento de obrigações tributárias principais e/ou acessórias, promover o lançamento, mediante NFLD e/ou Auto de Infração. (CARF, Ac. 206-01821, rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 04/02/2009, unânime).

AFRFB, ocupantes de outros cargos não são competentes para realizá-lo, nem mesmo na parte que diz respeito à identificação do sujeito passivo⁶, seja durante o processo administrativo, seja na cobrança judicial. Dessa forma, carece de fundamento legal, os atos pelos quais, já em sede de execução fiscal, sócios da pessoa jurídica autuada são incluídos como responsáveis solidários pelo crédito tributário, mormente quando nem sequer lhes foi garantida a oportunidade de participar da fase administrativa⁷.

5.2.1.2 Vícios relativos à competência do órgão julgador

Conforme o art. 25 do PAT, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, os órgãos competentes para julgamento em 1ª instância são as Delegacias da Receita Federal de Julgamento e, em 2ª instância ou instância especial, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A competência material e territorial das DRJ encontra-se estabelecida na Portaria RFB nº 1.269/2010, e a competência material dos órgãos que compõem o CARF é fixada no Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. O desrespeito a qualquer das normas de competência implica nulidade da decisão⁸.

⁶ CTN, art. 142: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifamos).

⁷ NULIDADE DE ACÓRDÃO - REQUISITO ESSENCIAL - INTIMAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA Deve ser reconhecido o direito à ampla defesa administrativa aos responsáveis tributários incluídos expressamente no auto de infração, sob pena de ofensa ao direito de defesa, que é garantia individual e reconhecida no processo administrativo fiscal (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72). A falta de intimação dos responsáveis quanto ao teor do acórdão proferido em Segunda Instância Administrativa, negando-lhe, por conseguinte, o direito à apresentação dos recursos cabíveis, é causa de nulidade da decisão, devendo ser reconhecida de plano. Preliminar acolhida. (CARF, Ac. CSRF/01-05.903, rel. José Carlos Passuello, sessão de 23/06/2008, unânime).

⁸ NORMAS PROCESSUAIS - INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR. O controle da competência dos órgãos julgadores no processo administrativo, por constituir pressuposto processual de ordem pública, é passível de conhecimento *ex officio* pela autoridade administrativa julgadora, não dependendo, em consequência, de qualquer provocação formal dos sujeitos que intervêm no processo. O recurso interposto contra decisão que julga pedido de restituição de saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica não é competência das Câmaras incumbidas de apreciar litígios sobre imposto de renda na fonte em procedimento autônomo. Preliminar de nulidade a decisão de segunda instância. (CARF, Ac. CSRF/01-05.895, rel. Marcos Vinícius Neder de Lima, sessão de 23/06/2008, unânime).

5.2.1.2.1 Desaforamento

No RIRFB, art. 264, II ⁹, há a previsão de transferência de processos entre DRJ, por meio de ato do Subsecretário de Tributação e Contencioso ¹⁰. Dessa forma é possível alterar, relativamente aos processos transferidos, a competência material e territorial das DRJ.

5.2.1.2.2 Controle de constitucionalidade

Com frequência, são apresentadas impugnações em que se pede a nulificação de lançamentos alegando-se que a autuação viola normas constitucionais. Tais argumentos não podem ser considerados pelo julgador administrativo já que o art. 26-A do PAT, com redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009, veda expressamente que os órgãos de julgamento afastem a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo as exceções previstas no § 6° do mesmo artigo ¹¹.

5.2.1.2.3 Decisão que inova quanto aos argumentos que sustentam o lançamento

Igualmente nula por vício subjetivo é a decisão administrativa que traz novos argumentos para manutenção do lançamento, além dos apresentados pela autoridade lançadora. Ocorre que não se deve concentrar numa mesma autoridade as competências para embasar e julgar o lançamento, sob pena de total comprometimento da imparcialidade. Neste sentido, dispõe o art. 19 da Portaria MF n° 58/2006 que os julgadores ficam impedidos de atuar no julgamento de processos em que tenham participado da respectiva ação fiscal ¹².

⁹ RIRFB, art. 264: Ao Subsecretário de Tributação e Contencioso incumbe, em especial: II - transferir processos administrativos fiscais entre as DRJ;

¹⁰ NULIDADE - IMPUGNAÇÃO APRECIADA POR ÓRGÃO JULGADOR DIFERENTE DAQUELE QUE JURISDICIONA O DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADE DE DESAFORAMENTO DO PROCESSO POR ATO DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - HIGIDEZ - O Ministro de Estado da Fazenda outorgou competência ao Secretário da Receita Federal para desaforar o julgamento de feitos administrativos fiscais para as diversas Delegacias da Receita Federal de Julgamento dentro do País, em linha com o determinado pelo art. 25, §5°, do Decreto n° 70.235/72 c/c o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, este aprovado por Portaria do Ministro da Fazenda. (CARF, Ac. 106-17204, rel. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 17/12/2008, unânime).

¹¹ CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. Não cabe à autoridade julgadora de instância administrativa competência para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa do Poder Judiciário. (CARF, Ac. 192-00107, rel. Rubens Maurício Carvalho, sessão de 18/12/2008, unânime).

¹² INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS NA DECISÃO. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, que traz novos argumentos ao lançamento, pois exerce

5.2.2 Cerceamento do direito de defesa

O cerceamento do direito de defesa é defeito grave, ensejador da decretação de nulidade. O rigor se justifica dada a importância que existe na participação do interessado para que se alcance a fim de arrecadar integralmente os tributos devidos, e nada além disso (legalidade com responsabilidade).

5.2.2.1 *Diligências e perícias (vício procedimental)*

Nos artigos 18 e 28 do PAT, com redação dada pela Lei nº 8.748/1993, está previsto que autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo, fundamentadamente, as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sob pena de nulidade por cerceamento do direito de defesa, deverá constar da decisão de 1ª instância o fundamento pelo qual se indeferiu a diligência ou perícia. Além disso, caso tais procedimentos se realizem, o interessado deverá ser intimado dos resultados, concedendo-se-lhe prazo de trinta dias para manifestar-se sobre os mesmos ¹³.

competência que não possui. Anulada a Decisão de Primeira Instância. (CARF, Ac. 205-01381, rel. Marcelo Oliveira, sessão de 01/12/2008, unânime).

¹³ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE CIÊNCIA SOBRE O RESULTADO DE DILIGÊNCIA E DOCUMENTOS JUNTADOS PELO FISCO. A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa. Com efeito, este entendimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa. Anulada a Decisão de Primeira Instância. (CARF, Ac. 205-01529, rel. Damião Cordeiro de Moraes, sessão de 04/02/2009, maioria).

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE DE DECISÃO. OMISSÃO ACERCA DE PEDIDO DA PARTE. Há nulidade de decisão de primeira instância, quando esta deixa de apreciar expressamente pedido de perícia. PROCESSO ANULADO. (CARF, Ac. 302-40015, rel. Marcelo Ribeiro Nogueira, sessão de 10/12/2008, unânime).

NORMAS PROCEDIMENTAIS. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA INTIMAÇÃO CONTRIBUINTE PARA MANIFESTAÇÃO ACERCA DE ATOS PROCESSUAIS/DILIGÊNCIA REQUERIDA ANTES DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento aos princípios do devido processo legal e ampla defesa, é proferida sem a devida intimação do contribuinte do resultado de diligência requerida pela autoridade julgadora após interposição de impugnação. Ao contribuinte é assegurado o direito de manifestar-se acerca de todos os atos processuais levados a efeito no decorrer do processo administrativo fiscal, que possam interferir diretamente na apreciação da legalidade/regularidade do lançamento. Processo Anulado. (CARF, Ac. 206-01645, rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 02/12/2008, unânime).

5.2.2.2 *Apreciação de todos os argumentos de defesa (vício de motivação)*

Há dissenso na jurisprudência administrativa quanto à interpretação que se deva dar ao texto do art. 31 do PAT, segundo o qual a decisão deverá “referir-se, expressamente, [...] às razões de defesa suscitadas pelo impugnante”. Para uma primeira corrente, o julgador deve manifestar-se sobre todas as questões levantadas, sob pena de considerar-se nula a decisão, por cerceamento do direito de defesa¹⁴. A segunda corrente entende que não é necessário rebater, uma a uma, as alegações do interessado, desde que o julgador apresente razões suficientes para fundamentar seu voto¹⁵. Nossa posição é a de que o dispositivo em comento deve ser interpretado considerando-se não apenas o art. 5º, LV, da CRFB, que assegura os litigantes o contraditório e a ampla defesa, mas também o inciso LXXVIII do mesmo artigo, que garante a duração razoável do processo, bem como o art. 37, também da CRFB, que impõem observância ao princípio da eficiência. Poder-se-ia argumentar que a duração razoável, sendo um direito do interessado, não serviria como argumento para justificar a falta de manifestação expressa do julgador sobre alguma, ou algumas das alegações. Porém o tempo, como recurso escasso, deve ser distribuído de forma a maximizar os resultados tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo. Em outras palavras, para termos um processo administrativo de duração razoável, sem comprometer a qualidade das decisões, o tempo disponível deve ser gasto, não necessariamente no enfrentamento de todas as questões levantadas na peça impugnatória, mas com a fundamentação adequadamente da decisão.

¹⁴ PRELIMINAR - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - FALTA DE Apreciação DE Apreciação DE QUESTÕES SUSCITADAS - DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Desta forma, a falta de apreciação de argumentos expendidos na peça impugnatória acarreta nulidade da decisão proferida em primeira instância. Decisão anulada. (CARF, Ac. 102-49424, rel. José Raimundo Tosta Santos, sessão de 16/12/2008, unânime).

¹⁵ PRELIMINAR – NULIDADE – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – FALTA DE ENFRENTAMENTO DE ARGUMENTO DE DEFESA – Quando a decisão recorrida trata a matéria objeto da lide de forma a estabelecer o arcabouço sistêmico necessário à formação de sua convicção e bastante para a motivação de sua decisão, não necessita ser rebatido cada argumento de defesa proposto, mormente quando tais argumentos sejam incompatíveis com a estrutura formulada acerca do tema. (CARF, Ac. 101-97094, rel. Caio Marcos Cândido, sessão de 18/12/2008, unânime).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DEFESA DO CONTRIBUINTE - Apreciação - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (CARF, Ac. 102-48620, rel. Antônio José Praga de Souza, sessão de 14/06/2007, unânime).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O julgador administrativo não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, mormente quando estranhos à lide, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. (CARF, Ac. 201-81700, rel. Walber José da Silva, sessão de 03/02/2009, unânime)

5.2.2.3 Deficiência na fundamentação de direito (vício de motivação)

Com base no art. 60 c/c art. 59, ambos do PAT, a jurisprudência administrativa entende majoritariamente que as deficiências na fundamentação de direito podem ser supridas pela fundamentação de fato, ou seja, não há nulidade se o autuado demonstra, através da própria impugnação, que entendeu, por meio da descrição dos fatos, que infrações lhe foram imputadas¹⁶. Por outro lado, uma descrição deficiente dos fatos implica sempre a nulidade porque compromete inevitavelmente a compreensão dos motivos do lançamento e, portanto, cerceia o direito de defesa.

Em abstrato, se o sujeito passivo tem acesso a uma descrição dos fatos correta, estará em condição de compreender o lançamento, a menos que alegue desconhecimento da lei, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Por outro lado, dizer que a descrição dos fatos supre toda a necessidade de motivação seria negar eficácia à norma que exige menção ao enquadramento legal. Assim, deve-se atentar para as peculiaridades de cada caso, admitindo-se sempre a possibilidade de um vício na fundamentação de direito ter causado cerceamento do direito de defesa e, conseqüentemente, a nulidade do lançamento.

5.2.2.4 Impossibilidade de cerceamento ao direito de defesa durante a fase pré-processual

Conforme já tivemos oportunidade de comentar, os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa só existem no âmbito do processo administrativo, e não na fase pré-processual, que se estende até a apresentação da impugnação ao lançamento. Dessa forma, o frequentemente alegado cerceamento do direito de defesa ocorrido durante o procedimento

¹⁶ NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Oferecendo os autos possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, deve ser confirmado o acórdão da Câmara que deu provimento ao recurso de ofício contra a decisão de primeira instância que anulou o auto de infração, determinando-se que a DRJ competente prossiga no exame do mérito. (CARF, Ac. CSRF/9101-00040, rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, sessão de 10/03/2009, unânime).

ENQUADRAMENTO LEGAL – NULIDADE – INOCORRÊNCIA - Ainda que existente erro no enquadramento legal do Auto de Infração não seria o bastante, por si só, para acarretar a nulidade das exigências, quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável permitem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado. (CARF, Ac. 107-09587, rel. Luiz Martins Valero, sessão de 16/12/2008, unânime).

NORMAS PROCESSUAIS – CAPITULAÇÃO LEGAL NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (CARF, Ac. CSRF/02-02.301, rel. Henrique Pinheiro Torres, sessão de 25/04/2006, maioria).

de fiscalização tem sido sistematicamente recusado com fundamento para nulificação do lançamento ¹⁷.

5.2.2.5 Erro na identificação do sujeito passivo (*vício material*)

Quando o contribuinte é pessoa jurídica liquidada ou incorporada, o lançamento deve ser feito em nome dos responsáveis tributários. Se a exigência dirigir-se contra a pessoa jurídica extinta, haverá erro na identificação do sujeito passivo e, portanto, vício material que afronta tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 10 do PAT. Ocorre que, apesar do erro, em regra o verdadeiro sujeito passivo é intimado do lançamento, e apresenta impugnação alegando, em preliminar, que o ato é nulo devido ao vício em comento, e, em consideração ao princípio de eventualidade, acrescenta razões e provas para defender-se quanto ao mérito. Nestes casos, o erro é tratado como mera irregularidade, a menos que se verifique que houve prejuízo ao exercício do direito de defesa ¹⁸.

¹⁷ NULIDADE - VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - O desenvolvimento de procedimento interno de fiscalização sem que dele seja dada ciência ao sujeito passivo não padece de vício. Os princípios do contraditório e da ampla defesa presidem apenas a fase processual após a instauração do litígio. (CARF, Ac. 101-97048, rel. Sandra Maria Faroni, sessão de 16/12/2008, unânime).

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. PRESCINDIBILIDADE DE AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. Não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa no fato da fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso. (CARF, Ac. 196-00066, rel. Valéria Pestana Marques, sessão de 02/12/2008, unânime).

CERCEAMENTO DE DEFESA - ANTES DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA. Não se vislumbra cerceamento de defesa pela não oportunidade ao contribuinte de manifestar-se durante a fase oficiosa do levantamento. Somente após a notificação do sujeito passivo e conseqüente início da fase contenciosa é são cabíveis alegações da espécie. (CARF, Ac. 206-01801, rel. Ana Maria Bandeira, sessão de 04/02/2009, unânime).

¹⁸ NULIDADE DO LANÇAMENTO – INEXISTÊNCIA: Não há nulidade em auto de infração lançado em nome de empresa liquidada se, durante toda a ação fiscal, na ciência do auto de infração e, principalmente, na impugnação, participaram, realizando todos os atos e defendendo-se amplamente, os sócios responsáveis. Recurso voluntário negado. (CARF, Ac. CSRF/01-05.504, rel. José Carlos Passuello, sessão de 18/09/2006, unânime no mérito).

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE FORMAL - ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO - Não configura erro na identificação do sujeito passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida. (CARF, Ac. 108-09832, rel. Nelson Lóssó Filho, sessão de 05/02/2009, unânime).

5.2.3 Vício procedimental

Defeitos que ocorram durante a fiscalização podem resultar em vícios procedimentais para o lançamento, que, consideradas as circunstâncias, poderia até ser decretado nulo. Porém, como não se trata de vício subjetivo (incompetência) nem de cerceamento do direito de defesa, a solução adotada é dar provimento à impugnação, exonerando-se o interessado do crédito tributário lançado, o que equivale a retirar retroativamente do ordenamento jurídico a norma individual e concreta veiculada pelo lançamento. Em outras palavras, o lançamento é nulificado sem ter sua nulidade expressamente decretada.

5.2.3.1 *Falta de intimação para comprovar a origem de valores creditados em conta bancária*

O art. 42 da Lei n° 9.430/1996 dispõe que caracterizam omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, *regularmente intimado*, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A lei estabelece uma presunção relativa de omissão de receita, mas exige que titular da conta bancária seja intimado a comprovar a origem dos recursos, antes de a fiscalização realizar o lançamento. Caso não haja a intimação prévia, o ato declaratório da obrigação terá um vício procedimental, que, em regra, leva à sua invalidação pelos órgãos julgadores ¹⁹.

5.2.3.2 *Vício de motivo em Requisição de Movimentação Financeira*

O art. 3° do Decreto n° 3.724/2001 relaciona os casos em que o Fisco está autorizado a requisitar dados sobre movimentação financeira. O ato de requisição que se basear em hipótese não prevista será nulo por vício de motivo e irradiará sua nulidade para o lançamento, que será atingido por vício procedimental ²⁰.

¹⁹ DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta corrente de depósitos ou investimentos, mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (CARF, Ac. 101-96703, rel. Sandra Maria Faroni, sessão de 18/04/2008, unânime quanto à manutenção das exigências tributárias).

²⁰ DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RMF - RENDA DISPONÍVEL DECLARADA. A movimentação financeira superior a 10 vezes a renda disponível declarada pelo contribuinte é uma das situações que autoriza a

5.2.3.3 Falha de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal

Nos termos do art. 2º da Portaria RFB nº 11.371/2007, os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos AFRFB e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Atualmente o MPF é emitido exclusivamente em forma eletrônica e a ciência pelo sujeito passivo dá-se por intermédio da Internet, no site da Receita Federal, com a utilização de código de acesso consignado no Termo de Início de Fiscalização.

Encontra-se frequentemente nas impugnações a Autos de Infração a alegação de que falhas de prorrogação no MPF retirariam do Auditor-Fiscal a competência para realizar o lançamento, que, conseqüentemente, seria nulo por vício subjetivo. O CARF, no entanto, tem entendimento pacificado de que tais defeitos não contaminam o lançamento, já que a competência do AFRFB é fixada em lei, logo não pode ser alterada por meio de portaria. Além disso, considera-se também que o MPF é instrumento de controle interno da Administração, de tal sorte que infrações às normas que o regulam ensejariam apenas a aplicação de sanções disciplinares²¹. A falha de prorrogação é, portanto, um vício procedimental, que não gera invalidade, mas mera irregularidade.

5.2.4 Vício de formalização

Nesta seção cuidaremos de alguns vícios de formalização que não representem vícios de motivação.

expedição de RMF, nos termos do artigo 2º, caput, do artigo 3º, inciso XI, § 2º, inciso I e do artigo 4º, inciso I, todos do Decreto nº 3.724/2001, *sendo que o descumprimento desta regra pode ensejar a nulidade da RMF* e, conseqüentemente, das provas obtidas através dela. Contudo, no caso, não houve expedição de RMF, pois a contribuinte apresentou voluntariamente seus extratos bancários. Preliminar rejeitada. (Grifamos). (CARF, Ac. 106-17191, rel. Gonçalo Bonet Allage, sessão de 16/12/2008, maioria).

²¹ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – MPF – FALHAS EM PRORROGAÇÕES INTERMEDIÁRIAS – VALIDADE DO LANÇAMENTO: Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999, não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, bem assim porque a referida portaria, em decorrência do princípio da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que rege o processo administrativo fiscal, ato legal hierarquicamente superior. Estando comprovado a regularidade do início da fiscalização pela lavratura do competente termo de início de fiscalização e do MPF correspondente e, ainda, estando o seu encerramento acobertado por prorrogação válida, irregularidades em duas dentre trinta e quatro prorrogações não tem o condão de invalidar o procedimento fiscal. Recurso de ofício conhecido e provido. (CARF, Ac. CSRF/9101-00146, rel. Antonio Carlos Guidoni Filho, sessão de 15/06/2009, unânime).

5.2.4.1 Intimação do lançamento após o prazo decadencial

Caso o sujeito passivo seja intimado do lançamento após o prazo decadencial, a Administração tem a obrigação de invalidar o ato e, para tanto, o procedimento natural seria decretar sua nulidade de modo a desconstituí-lo, porém, mais uma vez, como não se trata de vício subjetivo (incompetência) nem de cerceamento do direito de defesa, a praxe é dar provimento à impugnação, sem nulificar expressamente o lançamento.

5.2.4.2 Local de lavratura do Auto de Infração

Em algumas impugnações, se pede a desconstituição do lançamento pelo fato de o Auto de Infração não ter sido lavrado “no local da verificação da falta”, conforme determina o art. 10 do PAT. O argumento baseia-se na interpretação equivocada segundo a qual a falta seria verificada no local onde o contribuinte desempenha suas atividades, já que neste lugar a fiscalização é, ou pode ser, em parte, realizada. No entanto, o certo é que a verificação ocorre em qualquer local onde o Fisco realize seu trabalho, como, por exemplo, dentro da repartição. Assim, é pacífico o entendimento da jurisprudência administrativa no sentido de serem válidos os lançamentos, mesmo quando o Auto de Infração é lavrado fora do estabelecimento do contribuinte ²².

²² PRELIMINAR DE NULIDADE – Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. LOCAL DA LAVRATURA – Nos termos da Súmula 1^oCC n^o 6, é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (CARF, Ac. 101-96756, rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão de 29/05/2008, unânime).

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. É legítima a lavratura de auto de infração no local em que constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (CARF, Ac. 201-80896, rel. Walber José da Silva, sessão de 13/02/2008, unânime).

Súmula CARF n^o 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

6 CONCLUSÃO

No estudo que realizamos sobre as invalidades no Processo Administrativo Tributário chegamos às seguintes conclusões:

1. *A existência e a validade do processo, bem como o direito do interessado a um provimento de mérito, são examinados no juízo de admissibilidade.* Antes de manifestar-se sobre as questões de mérito, o julgador deve verificar se a manifestação é possível. Para tanto, deve averiguar se estão presentes os pressupostos de existência, os requisitos de validade e as condições da ação. Como a demanda inicial representa também um recurso contra ato administrativo, o julgador de 1ª instância afirmará que conhece da impugnação, caso faça um juízo de admissibilidade positivo.

Entre as condições da ação está a possibilidade jurídica da demanda, e não simplesmente do pedido, porque, além deste, também a causa de pedir e as partes devem ser juridicamente possíveis. O julgador administrativo é legalmente impedido de afastar ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo em casos especiais. Assim, por impossibilidade jurídica da causa de pedir, deve ser não-conhecida a parte da impugnação em que o pedido de correção se fundamenta na inconstitucionalidade da norma que lastreia o lançamento.

2. *O lançamento tributário é um ato administrativo que tem por conteúdo uma norma individual e concreta, cuja estrutura pode ser representada pela fórmula 'F ocorreu, então deve ser C'.* 'F' é um fato, denominado fato gerador, que se amolda à hipótese de incidência 'H' de uma norma geral e abstrata do tipo 'Se H, então deve ser C'. Tanto na primeira quanto na segunda norma, 'C' representa a consequência, ou seja, o comportamento que o destinatário deve observar, se 'H' ocorrer, ou por ter 'F' ocorrido. Os antecedentes das duas normas têm naturezas distintas. Enquanto 'Se H' descreve um fato futuro e incerto, e é, portanto, uma condição; 'F ocorreu' reporta-se a um fato passado e certo, logo é uma afirmação. A ocorrência de 'F' constitui uma relação obrigacional 'R', cujo objeto consiste na prestação de pagar determinada quantia em dinheiro. Nesta relação, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber a prestação, enquanto ao sujeito passivo cabe o dever jurídico de prestá-la. Diz-se 'deve ser C' em vez de 'é C' porque, apesar de não ser lícito, é materialmente possível que o sujeito passivo viole a regra de conduta, ou seja, deixe de efetuar o pagamento devido.

3. *O lançamento tributário tem natureza de ato administrativo, e seu conteúdo, de norma jurídica.* Podemos, portanto, aplicar ao lançamento a teoria dos vícios dos atos

administrativos, de modo a identificar e prevenir invalidades, bem como estabelecer um critério diferenciador preciso entre os vícios materiais e formais. Os primeiros são os que representam defeitos de conteúdo, ou seja, da norma que o ato veicula, enquanto os últimos surgem devido ao descumprimento de regras estabelecidas para que o ato alcance a sua finalidade, e que se traduzem em prescrições quanto ao modo, tempo e lugar de sua prática.

A separação entre vícios materiais e formais não é uma questão puramente acadêmica, mas, ao invés disso, tem aplicação prática relevante. Em primeiro lugar porque a nulificação do lançamento por vício *formal* altera o prazo de que dispõe a Fazenda Pública para “constituir o crédito tributário”. Além disso, sendo os vícios materiais os que afetam o conteúdo, o lançamento terá que, em regra, ser corrigido, para que se observem os princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Por outro lado, os vícios formais decorrem de violações a normas instituídas como garantia, de modo que, se existir o vício, mas não houver prejuízo, o ato será meramente irregular, o que significa dizer que a Administração não estará obrigada a corrigi-lo. Neste contexto, destacam-se o vício subjetivo e o cerceamento do direito de defesa, para os quais o legislador criou presunções de prejuízo por meio da cominação de nulidades.

4. *Os vícios da causa, finalidade e motivo são materiais, enquanto os vícios subjetivos, procedimentais e formalísticos são formais.* Quanto aos vícios formalísticos há, no entanto, uma importante ressalva a ser feita. Trata-se de defeitos que afetam o elemento forma dos atos administrativos, isto é, que representam violações quanto ao modo, tempo e lugar de sua realização. Em regra, os atos administrativos devem indicar as razões de fato (motivos) e os fundamentos de direito que justificam a sua edição. Um ato editado sem justificativa expressa, ou com justificativa deficiente, é um ato que contém vício de motivação, e, como se trata aqui do modo como o ato deve ser praticado, podemos concluir que o vício de motivação é uma espécie de vício de formalização, que por sua vez, como já mencionamos, é um vício formal. No entanto, ao explicitar os motivos, a autoridade não só justifica sua decisão, mas também enuncia os fatos geradores da obrigação tributária, ou seja, constrói o antecedente da norma individual e concreta. Assim, apesar de a descrição dos fatos também servir como justificativa, sua deficiência afetará diretamente o conteúdo do ato e será, portanto, um vício material.

5. *O rol de nulidades estabelecido pelo art. 59 do PAT deveria ser apenas exemplificativo.* Conforme vimos nas seções 5.2.3 e 5.2.4, certas situações, quando consideradas em abstrato, deveriam ensejar a decretação de nulidade do lançamento, como, por exemplo, quando a Requisição de Movimentação Financeira apresenta vício de motivo,

ou quando a intimação da exigência fiscal ocorre após o prazo decadencial, ou seja, o lançamento apresenta vício de formalização insanável.

Por outro lado, de acordo com os art. 59 e 60 do PAT, só o vício subjetivo e o cerceamento do direito de defesa importarão em nulidade, enquanto as demais irregularidades, incorreções e omissões serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dados causa, ou quando não influírem na solução do litígio. Entretanto, conforme exemplificamos, nem sempre é possível sanar os defeitos diversos dos elencados pelo art. 59, de modo que a solução encontrada pela jurisprudência administrativa, é dar provimento à impugnação, exonerando-se o interessado do crédito tributário lançado. Isto equivale a retirar retroativamente do ordenamento jurídico a norma individual e concreta veiculada pelo lançamento, ou seja, a nulificar tacitamente o ato.

Esta dificuldade pode ser superada alterando-se a redação do art. 60, conforme proposta abaixo:

Art. 60. Os vícios diferentes dos referidos no artigo anterior serão corrigidos quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Redação atual:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dados causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo nossa classificação, atos viciados são os que apresentam alguma desconformidade com o Direito, logo é preferível utilizar a palavra genérica ‘vícios’ em vez de adotar uma enumeração de espécies, como “irregularidades, incorreções e omissões”, que tanto pode ser lacunosa quanto redundante.

A expressão ‘não importarão nulidade’ deve ser suprimida porque somente a partir da análise das circunstâncias é que se pode concluir se o defeito é sanável ou insanável. Na primeira hipótese, o vício de fato não importará em nulidade, mas na segunda, a decretação de nulidade será inevitável, salvo quando se tratar de ato irregular. Para contemplar estas duas possibilidades, deve-se substituir a expressão ‘serão sanadas’ por ‘serão corrigidas’, já que a correção abrange tanto o saneamento quanto a invalidação. O restante do dispositivo deve ser mantido porque reforça o entendimento de que nem todo vício precisa ser corrigido, mas apenas aqueles que representem uma desconformidade intolerável e que geram para a Administração o dever de editar um ato corretor.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª ed. ampl. e atual. São Paulo; Malheiros, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdãos diversos citados em notas de rodapé. Disponível em: <
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 27 abr. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 jun. 2009, retificada em 26 jun. 2009. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf256.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006. Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 mar. 2006. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2006/MinisteriodaFazenda/portmf058.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2010.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 1.269, de 2 de junho de 2010. Disciplina a competência territorial e por matéria das DRJ e relaciona as matérias de julgamento por Turma. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 4 jun. 2010. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/portrfb12692010.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2010.

CABRAL, Antonio do Passo. *Nulidades no Processo Moderno: Contraditório, Proteção da Confiança e Validade Prima Facie dos Atos Processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 17ª ed. rev. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008, vol.1.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 10ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2008, vol. 1.

_____; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 4ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2.

_____; CUNHA, Leonardo José Carneiro. *Curso de Direito Processual Civil: Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos Tribunais*. 5ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2008, vol. 3.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, vol. I.

_____. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, vol. II.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeito dos Vícios dos Atos Administrativos*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiro, 2008.

MIRANDA, Francisco Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 5ª ed. atual. por Sérgio Bermudes. Rio de Janeiro: Forense, 2001, t. 1.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, vol. V: art. 476 a 565.

ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ZANCANER, Weida. *Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.