

SEGURANÇA JURÍDICA NO NOVO CARF

Paulo de Barros Carvalho*

Sumário. 1. Palavras introdutórias. 2. Núcleo semântico do sobreprincípio da segurança jurídica. 3. O primado da segurança jurídica no processo. 4. O procedimento administrativo tributário como forma de atividade de controle do lançamento, da penalidade e da notificação dirigida ao sujeito passivo. 5. Compatibilidade entre a modificação de exegese do CARF e o primado da segurança jurídica. 6. Revogação e anulação dos atos jurídicos administrativos. 7. Algumas reflexões e subseqüentes sugestões a propósito do procedimento administrativo tributário

1. Palavras introdutórias

O procedimento de tomar o direito como fato da cultura, de reconhecer-lhe o caráter retórico e de compreendê-lo como produto efetivo de um tempo histórico marcado pela presença sensível de invariantes axiológicas está longe de ser mera tática aproximativa do estudioso para tentar compreender a textura do fenômeno jurídico. Ainda que, em certos momentos, a ordem normativa possa parecer mero

* Professor Emérito e Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP; Coordenador do programa de pós-graduação da PUC/SP; e Chefe do Departamento econômico e financeiro da USP.

conjunto de estratégias discursivas voltadas a reger condutas interpessoais e, desse modo, concretizar o exercício do mando, firmando ideologias, tudo isso junto há de processar-se no âmbito de horizontes definidos, em que as palavras utilizadas pelo legislador, a despeito de sua larga amplitude semântica, ingressem numa combinatória previsível, calculável, mantida sob o controle das estruturas sociais dominantes. A possibilidade de estabelecer expectativas de comportamento e de torná-las efetivas ao longo do tempo impede que o direito assumia feição caótica e dá-lhe a condição de apresentar-se como sistema de proposições articuladas, pronto para realizar as diretrizes supremas que a sociedade idealiza.

Com efeito, os valores e sobrevalores que a Constituição proclama não de ser partilhados entre os cidadãos, não como quimeras ou formas utópicas simplesmente desejadas e conservadas como relíquias na memória social, mas como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir seu papel demarcatório, balizador, autêntica fronteira nos hemisférios da nossa cultura. A propósito, vale a afirmação peremptória de que o direito positivo, visto como um todo, na sua organização entitativa, nada mais almeja do que preparar-se, aparelhar-se, pré-ordenar-se para implantá-los.

Ora, a sociedade brasileira vive momentos de inquietação. A introdução de dois novos dispositivos de lei, no ano de 1999, respectivamente art. 27 da lei 9.868/99 e art. 11 da lei 9.882/99 deu a luz a novos debates sobre matérias de extrema relevância: *a modulação de efeitos em decisão de (in)constitucionalidade*. Hoje, nos tribunais superiores, admite-se em benefício do interesse público e em situação excepcional, isto é, nas hipóteses em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente, atribuir efeito *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade. A referida inovação conduziu nossas consciências, de maneira vertiginosa, ao questionamento de princípios fundamentais. Aquilo que há de mais caro para a dignidade de um sistema de direito positivo está sendo posto

em tela de juízo, desafiando nosso espírito e estimulando nossas inteligências, ao reivindicar uma tomada de posição firme e contundente. Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já reconhecidas pelo direito, ou de anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque, a qualquer momento, podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas até então vigentes, sem outras garantias para os jurisdicionados.

Trata-se de pura idealização pensar na possibilidade de funcionamento de um subsistema social qualquer sem a boa integração dos demais subsistemas que formam o tecido social pleno. Não cabe cogitar da implantação de um primoroso modelo econômico, por exemplo, sem a sustentação das estruturas políticas e jurídicas que com ele se implicam. As virtudes da Constituição de 1988, que são muitas, fizeram imaginar um Brasil avançado e democrático, em que os direitos e garantias dos cidadãos se multiplicariam em várias direções. Mas bastou a prática dos primeiros anos para nos fazer ver que as previsões da Carta Suprema não se concretizariam sem o suporte de um judiciário digno de suas decisões.

O sistema jurídico brasileiro surgiu no âmago desse processo empírico onde o direito aparece e comparece como autêntico produto da cultura, acumulando-se no seu historicismo para projetar o entusiasmo de uma sociedade que olha para o futuro e pretende vivê-lo com a consciência de suas conquistas e com a força do seu espírito.

Sua configuração jurídica reflete bem a complexidade das instituições básicas de um Estado igualmente complexo. Seria até ingenuidade supor que num sistema em que convivem pessoas dotadas de autonomia legislativa, financeira, administrativa e política, pudessem existir diretrizes simples e transparentes que,

em conjugação elementar com outras providências, tivessem o condão de esquematizar uma organização operativa e eficiente.

O sistema que temos foi forjado na prática das nossas instituições, nasceu e cresceu entre as alternâncias de uma história política agitada, irrequieta, no meio de incertezas econômicas internas e externas. Sua fisionomia é a do Brasil dos nossos tempos, com suas dificuldades, suas limitações, mas também com suas grandezas e, para que não dizer, com a surpreendente vitalidade de um país jovem, que marca, incisivamente, sua presença no concerto das nações.

Tenho para mim que tais lembranças devem ser consignadas, no momento mesmo em que entra em jogo a própria manutenção da integridade sistêmica do Estado brasileiro. Vivemos o processo de uma decisão significativa e importante. E a melhor contribuição que o jurista poderia oferecer está na manifestação axiologicamente neutra (na medida do possível) a respeito do quanto percebe existir no trato com o real. Se a pretensão é alterar, efetivamente, a modulação dos efeitos das decisões em controle de (in)constitucionalidade, assunto delicado que pode abalar em seus fundamentos a organização jurídica nacional, requer-se domínio técnico e conhecimento especializado sobre a matéria.

Eis um ponto de real interesse, que envolve diretamente o bom funcionamento das instituições, garantindo, no domínio do direito tributário, o contribuinte e o próprio Estado-administração contra excessos que a Carta Magna esteve longe de conceber e de autorizar. Por que não aproveitarmos o ensejo para estabelecer os limites que estão faltando? Por que não emendarmos a Constituição em trechos como esse, atendendo às reivindicações dos especialistas, para aperfeiçoar um sistema que vem sendo construído como a projeção do sentimento histórico da sociedade brasileira?

2. Núcleo semântico do sobreprincípio da segurança jurídica

Vivemos um tempo histórico de grandes questionamentos constitucionais, sobretudo em matéria tributária. As raízes do nosso sistema, cravadas no Texto Supremo, fazem com que a atenção dos estudiosos seja convocada para o inevitável debate sobre o conteúdo de princípios fundamentais, conduzindo os feitos à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Fica até difícil imaginar assunto tributário que possa ser inteiramente resolvido em escalões inferiores, passando à margem das diretrizes axiológicas ou dos limites objetivos estabelecidos na Carta Magna. Por sem dúvida que tal consideração eleva, desde logo, esse ramo do direito público, outorgando-lhe *status* de grande categoria, pois discutir temas de direito tributário passa a significar, em última análise, resolver tópicos da mais alta indagação jurídica, social, política e econômica.

Por outro lado, a estabilidade das relações jurídicas tributárias, diante das manifestações da nossa mais alta corte de justiça, torna-se assunto sobremaneira delicado, requerendo atenção especialíssima do intérprete, porquanto está em jogo o sobreprincípio da segurança jurídica.

Entre as grandes diretrizes que formam o estrato axiológico das normas tributárias no Brasil, algumas se apresentam como conteúdos de enunciados expressos, enquanto outras se encontram na implicitude dos textos do direito posto. Todas, porém, com a mesma força vinculante. A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor de prescritividade da estimativa, que funciona como vetor valorativo que penetra as demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica. Por isso mesmo são colocadas no altiplano da Constituição. De lá, precisamente onde começam todos os processos de positivação das normas jurídicas, descem aqueles primados para os vários escalões da ordem legislada, até atingir as regras terminais do sistema, timbrando os preceitos que ferem diretamente as condutas em interferência

intersubjetiva, com a força axiológica dos mandamentos constitucionalmente consagrados.

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado, (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Ambos apontam para a certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos. Pensamos que esse segundo significado (ii) quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica.

Mas, ao lado da certeza, em qualquer das duas dimensões de significado, outros valores constitucionais, explícitos e implícitos, operam para concretizar o sobrevalor da *segurança jurídica*. Diremos que em um dado sistema existe este sobreprincípio, pairando sobre a relação entre Fisco e contribuinte, sempre que nos depararmos com um feixe de estimativas, integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico-tributária pelo Estado-administração.

Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, etc. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos suas projeções sobre o meio social. Se nos detivermos em um direito positivo, historicamente dado e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível imitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado de segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles

valores que operam para realizá-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevemos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Assim, vista por esse ângulo, será difícil encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança. E, se o setor especulativo é o do Direito Tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema.

Apesar de tudo o que se disse, o direito existe para cumprir o fim específico de reger os comportamentos humanos nas suas relações de interessoalidade, implantando os valores que a sociedade almeja alcançar. As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são o fundamento de validade de todas as demais indicam os rumos e os caminhos que as regras inferiores deverão de seguir. Porém, é nas normas individuais e concretas que o direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positividade. É o preciso instante em que a linguagem do direito toca o tecido social, ferindo a possibilidade da conduta intersubjetiva. Daí porque não basta o trabalho preliminar de conhecer a feição estática do ordenamento positivo. Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere. De nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer. Agora, já na pragmática da comunicação jurídica se é fácil perceber e comprovar os “limites objetivos”, outro tanto não se dá com os valores. Este é o caso do sobreprincípio da *segurança jurídica*.

Não é preciso dizer mais. Convencionou-se que tal valor é, basicamente, a igualdade, a legalidade e a legalidade estrita, a universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e a anterioridade, ao lado do princípio que consagra o direito à ampla defesa e ao devido processo legal, todos, em verdade, limites objetivos realizadores do valor da segurança jurídica.

Experimentemos associar à *segurança jurídica* o limite objetivo da anterioridade. Com base neste preceito de direito tributário, se o tributo foi introduzido por ato infralegal, o que se prova com facilidade, ficaremos seguros em dizer que o princípio foi violado. Fique bem claro que o tributo cuja norma foi publicada em determinado exercício somente poderá incidir sobre fatos que vierem a ocorrer no ano seguinte, dando margem para que os destinatários planejem suas atividades econômicas, já cientes do custo representado pelo novo encargo. É limite objetivo que opera, decisivamente, para a realização do sobreprincípio da segurança jurídica. Seu sentido experimenta inevitável acomodação neste primado, vetor axiológico do princípio da anterioridade, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada.

Da mesma forma se dá com o princípio da legalidade, limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.

E assim também o é com o princípio da irretroatividade das leis. Renovo, neste momento, a posição segundo a qual, abaixo da justiça, o ideal maior do direito é a segurança jurídica, sobreprincípio que se irradia por todo o ordenamento e tem sua concretização viabilizada por meio de outros princípios, tal como o da irretroatividade das leis. Com ela não se compatibiliza dispositivo que, além de determinar ao Judiciário que este modifique orientação pacificada, pretende ser aplicado retroativamente. Eis que o tema pede maiores reflexões.

3. O primado da segurança jurídica no processo

Têm-se empregado o termo “processo” para designar, invariavelmente tanto a discussão que se desdobra perante o Poder Judiciário, quanto as controvérsias deduzidas no âmbito da Administração Pública, sobre temas tributários ou meramente administrativos. A palavra, contudo, não parece revestir a riqueza semântica que se lhe quer outorgar, sugerindo uma dimensão mais restrita, um sentido mais estreito, justamente em obséquio ao rigor da precisão dos conceitos jurídicos.

De fato, “processo”, nos domínios do Direito, é o nome que se dá ao instrumento de composição de litígios, ou ao complexo de atos e termos voltados à aplicação do direito positivo a uma situação controvertida. Nele, realiza o Estado, na plenitude, sua função jurisdicional, aplicando a lei e tornando efetivos os ideais de Justiça. Como acentua José Frederico Marques:¹ “Não se confunde processo e procedimento. Este é a marcha dos atos do juízo, coordenados sob formas e ritos, para que se atinjam os fins compositivos do processo. Já o processo tem um significado diverso, porquanto consubstancia uma relação de direito “que se estabelece entre seus sujeitos durante a substanciação do litígio”.

¹ José Frederico Marques. *Instituições de Direito Processual Civil*, Forense, 2ª ed., 1962, p. 31.

A figura do “processo” está jungida ao campo da jurisdição, em que se pressupõe a existência de um órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva.

Seu caráter teleológico é exalçado por Augustin A. Gordillo,² que distingue o vocábulo na sua concepção ampla, daquel’outra concepção estrita. Anota, porém, aquilo que chama de perigo da noção ampla, porquanto, usualmente, processo é sinônimo de juízo, e poderia chegar a entender-se que a decisão prolatada pela Administração, ouvido o interessado, resolveria definitivamente acerca dos direitos debatidos. O insigne autor argentino sublinha a necessidade de reservarmos ao processo uma atribuição específica, que vai além de simplesmente ouvir o interessado, mas que pressupõe a existência de um julgador imparcial e independente, qualidades estas que em nenhum caso pode reunir plenamente a Administração. E assevera: “Por esta razón también es conveniente reservar el concepto de proceso y por ende de juicio para el proceso o juicio estrictamente judicial, evitando con esta terminología posibles confusiones como las que se acaban de recordar”.

Estamos em crer que é imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjugação dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa.

Firmadas estas premissas, é lícito deduzir que a locução adequada para aludirmos à impugnação de atos administrativos, junto à própria Administração, no que tange à matéria tributária, é “procedimento administrativo tributário”, ao contrário do que faz supor o título do presente trabalho.

² A. Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*, Macchi-Lopes, Buenos Aires, XVII-1 a XVII-5.

Dito isso, para empreender uma análise da aplicação do princípio da segurança jurídica no projeto Novo CARF será fundamental delimitar esse estudo à sua atuação no que tange ao “procedimento administrativo tributário”. E, procedendo esse corte exegético, faremos insurgir os limites objetivos que ele impõe a esta atividade. De fato o primado da segurança jurídica, como já visto, efetiva-se pela atuação de outros princípios, estes em regra mais objetivos e, por tal condição, é o que o realiza topicamente. Isso ocorre de tal modo que podemos asseverar que, no procedimento administrativo, segurança jurídica, em alguns momentos, é legalidade objetiva, é oficialidade, é informalismo em favor do interessado, e, em outros tempos, diremos que é devido processo legal, contraditório e ampla defesa; ou ainda, afirmá-la-emos como processo em linguagem escrita, ausência de custas ou mesmo rapidez, simplicidade e economia do procedimento. Seja qual for o nome que se a dê ou o vínculo que se a atribua a outros princípios mais objetivos, a boa verdade é que a segurança jurídica se investe de cada um desses aspectos para se tornar eficaz juridicamente. E é por estas e outras razões que falar sobre a segurança jurídica no procedimento administrativo é enunciar sobre todos esses princípios que rege a matéria procedimental direta ou indiretamente. Nessa linha, segundo Agustin A. Gordillo,³ os princípios que informam o procedimento administrativo, dizendo, expressamente, com o objetivo fundamental que a sucessão de atos e termos persegue, são de dois tipos, aparecendo, contudo, um terceiro grupo, que se prende a características externas do procedimento, e que valem considerados.

Os princípios ligados ao primeiro tipo e, portanto, intrínsecos ao procedimento, guardam semelhança com formulações do processo penal, destacando seu caráter oficial, instrutório, donde se irradiam a chamada impulsão de ofício e a verdade material, como dado prioritário; os cânones do segundo tipo visam a garantir a participação das pessoas no curso do procedimento, aparecendo, nesse nível, o informalismo a favor do administrado, o da defesa adequada, com

³ A. Gordillo. *Procedimento y Recursos Administrativos*, Macchi, Buenos Aires, 2ª ed., pp. 55.

ampla possibilidade de prova, o princípio do contraditório e da imparcialidade.

Entre os princípios exógenos, teríamos, ainda na trilha do juriscultor argentino, aqueles que asseguram o caráter escrito do procedimento, o da ausência de custas e outros mais que não interferem propriamente com a estrutura procedimental.

Passemos a examinar, topicamente, esses postulados capitais, que nos permitem compreender o procedimento administrativo tributário dentro de uma visão global e orgânica.

I – Princípio da legalidade objetiva

O procedimento administrativo tributário deve seguir seus trâmites no âmbito daquilo que se conhece por realização do conteúdo objetivo das normas jurídicas, para preservar o império da legalidade e da justiça. Como é cometido à Administração “aplicar a lei de ofício”, haverão de procurar, seus agentes, a forma mais concreta, adequada e verdadeira de realizar os comandos jurídicos. Esse princípio, que ilumina toda a marcha do procedimento, atina, de maneira plena, com a **ratio essendi** da figura, posto que já examinamos, com alguma insistência até, que o procedimento existe para garantir ao Poder Público o aperfeiçoamento da intelecção da mensagem legislada, expedindo atos inteiramente consonantes com o sistema jurídico vigente. Nessa exata dimensão, a legalidade que deve presidir a celebração e anexação dos atos, no quadro procedimental, não vem em favor ou detrimento de qualquer das partes, antes pressupõe o objetivo cardeal de efetivar os comandos legais nos seus precisos e estritos termos.

Obtempera Gordillo,⁴ que em função desse primado, se explica que o

⁴ A. Gordillo. *Procedimento y Recursos Administrativos*, Macchi, Buenos Aires, 2ª ed., pp. 53 a 54.

procedimento tenha caráter instrutório e que a autoridade possa proceder de ofício; que nele prevaleça o princípio da verdade material, em oposição ao da verdade formal; que exista amplitude para considerar apropriadamente interpostos recursos e impugnações, facilitando assim, no possível, o controle dos superiores hierárquicos sobre a boa marcha e legalidade da administração pública. Aduz, finalmente, que em virtude desse princípio se esclarece porque desistência do recorrente não veda à Administração prosseguir na busca da legitimação do ato prolatado, o que também ocorre com o falecimento do interessado.

Com supedâneo nesse postulado, apreendido em toda a sua abrangência, emerge a necessidade de conferir-se ampla defesa ao administrado, não só como requisito erigido nos sistemas liberais, em homenagem à pessoa humana do particular, mas, sobretudo, como disposição técnica para assegurar a efetiva e correta aplicação da “legalidade objetiva”.

II – Princípio da oficialidade

Do princípio da oficialidade se desprende a regra de que o impulso do procedimento deve caber à Administração, quer como desdobramento do próprio cânone da legalidade objetiva, seja como imperativo de que a atividade, primeiro que diga respeito ao interesse do particular, envolve um interesse público e da Administração mesma, na medida em que por seu intermédio se controla a precisa e correta aplicação da lei.

Isso não quer exprimir que o início do procedimento não possa caber ao administrado ou, ainda, que certos atos procedimentais não sejam cometidos sua iniciativa. Expressa, única e exclusivamente, que compete ao Poder Público zelar pelo curso regular do procedimento, evitando que seu progresso fique tolhido por

manifestações de inércia do interessado, com o comprometimento dos objetivos finais que norteiam sua existência.

Demora-se aqui um fator de dessemelhança com relação ao Direito Processual Civil, em que prevalece a diretriz segundo a qual a lei atribui às partes assegurarem o caminhar do procedimento judicial, na busca da tutela jurisdicional do Estado.

Convém advertir que quando se fala em impulso de ofício, não se alude a um caráter absoluto, mas apenas preponderante, variando, em sua intensidade, conforme o tipo de interesse que se coloca como conteúdo da controvérsia. Tratando-se de atos jurídicos de índole tributária, vigora o princípio com grande força e vitalidade, de tal modo que se torna admissível asseverar, sem qualquer extravagância, que foi deferida à Administração cuidar do avanço procedimental, afastando todas as hipóteses em que a sucessão de atos fique truncada, frustrando-se por essa via, o controle de legalidade dos atos praticados.

Deflui, também, da máxima da oficialidade o preceito do timbre instrutório que há de acompanhar o procedimento administrativo, entendendo-se por isso a circunstância de que a produção de provas e todas as demais providências para a averiguação dos fatos subjacentes cabem tanto ao Poder Público quanto à parte interessada. Por evidência que no plexo das disposições normativas é que vamos encontrar a quem compete realizar esta ou aquela prova; tomar esta ou aquela providência no sentido de atestar os acontecimentos. Alguns expedientes são, por natureza, privativos da Administração, enquanto outros só ao administrado quadra produzir. No feixe de tais contribuições reside o caráter instrutório do procedimento administrativo tributário e, com ele, a forma encontrada pelo Direito para o esclarecimento dos fatos e subsequente controle da legalidade dos atos.

De corolário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo, em geral, e tributário, em

particular. Mais uma vez nos defrontamos com traço singular ao procedimento administrativo, em cotejo com o judicial. Neste último, prepondera a norma da verdade formal, havendo o juiz de ater-se às provas trazidas ao processo civil. No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fáctica, mesmo em detrimento dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir.

Agustin A. Gordillo⁵ é bastante eloqüente ao versar esse tema, aduzindo sugestivas ponderações. Vejamo-las: “en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material, y debe en consecuencia ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no, por ejemplo, hechos o pruebas que sean de público conocimiento, que estén en poder de la administración por otras circunstancias, que estén en expedientes paralelos o distintos, que la administración conozca de su existencia y pueda verificarlos, etc. **Si la decisión administrativa no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado por esa sola circunstancia**” (o grifo não é do autor).

Ajeitando-se o enfoque para o nosso procedimento administrativo tributário, é fácil verificar o teor de ilogicidade das decisões que não consideram, por exemplo, o fato jurídico da prescrição, singelamente porque não foi suscitado pela parte. Esta espécie de capricho, que encontra respaldo em disposições expressas do direito positivo, negam a funcionalidade daquele princípio da verdade material, com efeitos práticos por vezes adversos aos precípuos interesses da própria Fazenda Pública.

III – Princípio do informalismo em favor do interessado

⁵ A. Gordillo. *Tratado de Derecho Administrativo*, Macchi-Lopes, Buenos Aires, XVII-21-22.

O informalismo é um sainete bem próprio ao procedimento administrativo. Por ele deve entender-se a ausência de formas estritas, de modelos exclusivos, que pode ser interpretado com alcances até discrepantes. Por um lado, o informalismo muitas vezes conduz à arbitrariedade, pela ausência de fórmulas determinadas, que se afiguram como autênticas garantias da segurança das relações procedimentais. Por outro, contudo, o informalismo significa a aceitação de um quadro amplo de direitos e prerrogativas, no que respeita à realização da verdade material, objeto do interesse da Fazenda e do particular. E é com tal acepção que há de ser acolhido, presumindo-se que todos os efeitos favoráveis que venha a suscitar, beneficiem o administrado. Daí a referência expressa a informalismo em favor do interessado/

Adscrever-se um aspecto formal rígido para governar os atos praticados pelo particular significaria, em última análise, criar empecos e sugerir embaraços a um relacionamento que há de ser simples e objetivo, por natureza. Esse critério não é de aplicar-se à atividade administrativa, na pauta de sua intervenção procedimental. Favorece o interessado, o particular, a parte, não a Fazenda Pública, cujos atos serão celebrados e acompanhados com imprescindível rigor.

Como aplicação prática desse princípio, temos a tolerância quanto à denominação de recursos e peças impugnatórias; a consideração de medidas endereçadas a autoridades diversas, dentro do mesmo órgão, ou dentro de certos limites. O que interessa, no caso, é a vontade de impugnar, o desejo de interpor recurso, ficando para segundo plano os requisitos formais que dizem com a compostura da peça.

Acresce ponderar que a Administração, no quadro de seus poderes-deveres, tem que promover as devidas correções, sanando as possíveis irregularidades formais de seus atos e, com especial ênfase, dos atos promovidos pelas partes. Deparamos, neste passo, com outra emanção do princípio do informalismo em favor do interessado.

Em sumula estreita, vale acentuar que o critério do informalismo, que permeia o procedimento administrativo, inscreve-se no plano das prerrogativas do administrado, vindo a favorecê-lo, beneficiá-lo e criar pressupostos para que participe em igualdade de condições com o Poder Público no contexto procedimental. Não aproveita, porém, à Fazenda, que deverá ater-se ao espectro de requisitos formais que inspiram suas manifestações. Acaso admitíssemos o informalismo em favor da Administração e entraríamos nos perigosos domínios do arbítrio e no mar revolto das soluções extralegais.

IV – O princípio do devido processo

A diretriz suprema do devido processo legal, que anima a composição de litígios promovida pelo Judiciário, e que garante ampla liberdade às partes para exhibir o teor de juridicidade e o fundamento de justiça das pretensões deduzidas em Juízo, se aplica com assomas de princípio capital ao procedimento administrativo tributário. Existe o chamado “devido processo legal”, como instrumento exclusivo de preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou do ato jurídico administrativo que consubstancia a manifestação final da Fazenda, em questões tributárias que dependam de um ato formal expressivo de sua vontade.

É com estribo nesse primado que não se concebe, nos dias atuais, alguém ser apenado sem que lhe seja dado oferecer todas as razões favoráveis, que justifiquem ou expliquem seu comportamento. É direito que mereceu referência explícita em nossa Carta Constitucional, consoante se vê do art. 5º, LV da CF/88, **in verbis**: “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 ele inerentes”.

Fique assinalado que à locução “aos acusados em geral”, se equipara, em tudo e por tudo, a situação de todos os administrados que tenham ameaçados seu patrimônio e sua liberdade, por força de imposições tributárias. Já mencionamos que o poder de império do Estado, na plataforma dessas imposições, há de manifestar-se de forma extremamente cuidadosa, inspirada pelo zelo que a magnitude desses direitos sugere, tratando-se, como se trata, de prerrogativas fundamentais ao ser humano, no convívio com seus semelhantes.

A observância de tão elevado critério, porém, não há de inscrever-se no aparente quadro de faculdades externas e rotineiras, preservadas como singelos deveres dos agentes da administração, no decurso de procedimento. Antes de tudo, são imposições constitucionais, que embora expressas naquele já citado preceito, penetram inúmeros outros dispositivos, quer no Texto Magno, quer de diplomas de inferior estatura hierárquica. A ele devem curvar-se todos os funcionários incumbidos de intervir na marcha do procedimento, curando, de ofício, e sem necessidade de qualquer instância do particular, de sua preservação e do sentido e da profundidade de sua existência, enquanto critério sobranceiro, diretriz primeira e conquista inarredável do moderno Estado de Direito, assim concebido como aquele que se submete à lei e à jurisdição.

O direito ao devido processo, o *due process of law*, antessupõe a verificação de uma série de desdobramentos, que podem ser assim enumerados:

1º – Direito a ser ouvido, que abrange, por sua vez:

a) ampla publicidade de todos os atos do procedimento, máxime aqueles privativos da Administração, firmando-se, nesse plano, o direito de vista do particular, que não pode ser tolhido sob qualquer pretexto. Admoesta Gordillo⁶ que o ato “secreto del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente”;

⁶ A. Gordillo. *Procedimento y Recursos Administrativos*, Macchi, Buenos Aires, 2ª ed., pp. 82.

b) oportunidade de expressar suas razões em momentos que antecedam a expedição do ato administrativo, e também, por desdobramento lógico, em instantes subseqüentes à celebração e publicidade do ato;

c) manifestação expressa da autoridade que está incumbida de apreciar o feito, com relação a cada um dos argumentos e das questões propostas, ressalvando-se, naturalmente, aquelas que refugirem do segmento circunscrito na lide;

d) dever da Administração de decidir explicitamente os pedidos, impugnações e recursos, fundamentando as soluções alvitradas e analisando, topicamente, os pontos levantados pelas partes;

e) direito de fazer-se representar por profissional especializado, o que se explica nas adnumeráveis situações em que o sujeito passivo não tem o desejado conhecimento da sistemática que preside a exigência fazendária. Essa faculdade, todavia, não elide a defesa do próprio interessado, muitas vezes impossibilitado de contratar alguém para representá-lo.

2º – Direito a oferecer e produzir a prova adequada à defesa de suas pretensões. Essa prerrogativa traz também, como pressupostos:

a) direito a que toda prova, razoavelmente proposta, seja produzida, ainda que tenha que fazê-lo a própria Administração, como atestados, certidões, informações, esclarecimentos, etc.;

b) direito a que a produção da prova seja efetivada antes que o Poder Público adote alguma posição definitiva sobre o conteúdo da questão;

c) direito a participar na produção da prova feita pela Administração, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade.

V – Princípio da contradição

O princípio da contradição não assume, propriamente, a categoria de um primado independente, mas tem como premissa a configuração procedimental dentro da amplitude do “devido processo legal”. A realização desse cânone tem como corolário imediato que se estabeleça uma seqüência contraditória, em que Administração e administrado se coloquem numa situação de equilíbrio, apta a propiciar o desdobramento do feito e ensejar a edição do ato conclusivo, para o qual propende.

Cabe asseverar que a cada expediente de iniciativa do particular corresponde um ato ou uma providência da Fazenda, de tal sorte que se configura a contradição inspiradora do procedimento, enquanto cadeia de atos e termos, associados orgânica e harmonicamente, para o fim deliberado de obter-se um ato final, substanciador da vontade administrativa. A recíproca também é verdadeira, uma vez que todo o ato administrativo suscita, ou pode suscitar (não se tratando da manifestação derradeira), um pedido de revisão, uma peça impugnatória, ou um recurso.

É imperioso reconhecer que o princípio do contraditório não se perfaz, apenas e tão-somente, com a possibilidade de o administrado ou a Administração oferecer argumentos e provas que contradigam atos ou peças interpostas no procedimento. Requer, sobretudo, que isso ocorra num ambiente de rigoroso equilíbrio, opondo-se equitativa e uniformemente, as razões de ambas as partes.

Deve ser vista com inusitada reserva, por exemplo, a prática utilizada no procedimento administrativo do Estado de São Paulo, no que concerne ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, em que o oferecimento de razões de defesa ou de recurso dá espaço à manifestação do fiscal atuante, para depois subir, respectivamente, à apreciação do órgão de primeiro grau ou da Corte

Administrativa que decide em segunda instância. Parece óbvio que esse vezo rompe com o equilíbrio procedimental, atribuindo-se participação maior à Fazenda que ao particular. Sobre violar o caráter contraditório, acaba por favorecer a Administração, muito embora venha em detrimento da busca da verdade material, objetivo também específico no desenrolar da lide administrativa.

Entrefigura-se importante ressaltar que o princípio do contraditório está jungido à observância de um certo grau de imparcialidade na solução do litígio. Não se pretende, é claro, que haja aquela imparcialidade absoluta que caracteriza, teoricamente, as emanções do Poder Judiciário. O esquema estrutural que governa a existência do procedimento, desenvolvido nos cancelos da Administração Pública, em que esta aparece como interessada no deslinde do problema suscitado, por si só já afasta a possibilidade de uma solução imparcial e equiponderante. Sabe-se que a autoridade julgadora está premida por contingências que a tornam mais próxima do ato administrativo, que abriu ensanchas à controvérsia, do que à impugnação deduzida pelo interessado. É verdade incontendível e que não pode ser desprezada sem desapareço do exame objetivo e científico da realidade que se estuda com o procedimento. Em contraponto, faz-se mister a existência de um mínimo de independência e imparcialidade, para que se possa falar em contraditório e, por via de consequência, em procedimento administrativo tributário.

VI – Outros princípios

Consoante salientamos, na esteira do juspublicista argentino, outros princípios há, que podem ser identificados como exteriores ao procedimento, mas que servem para distingui-lo de outras entidades jurídicas, interessando, portanto, enunciá-los.

1º – **O caráter escrito do procedimento**, que assume relevo na dimensão em que os momentos de oralidade são muito reduzidos e quase inexistentes. Essa particularidade se traduz como um imperativo que inibe arbitrariedades e afasta pressões espúrias, que por uma razão ou por outra, poderiam macular o curso normal do procedimento. Assim, até as provas testemunhais não de ser reduzidas a escrito, circunstância que permite, a qualquer tempo, aferir-se o grau de legitimidade dos atos do procedimento.

2º – **A ausência de custas** é outro pormenor que marca, ainda que de maneira exterior, a realidade do procedimento administrativo tributário, principalmente em cotejo com o processo judicial tributário. A justificação repousa no interesse que a Administração devota ao curso do procedimento, que tem por escopo a edição de um ato final controlador da legalidade de atos anteriormente praticados. O procedimento interessa à Fazenda, que não pode pretender o exercício de direitos que a lei não lhe comete ou não deve extrapassar os limites consignados no direito positivo para o implemento das imposições legalmente atribuídas. Embora de feição exógena, a ausência de custas se prende ao sentido de existência jurídica do procedimento como um todo.

3º – **A rapidez, simplicidade e economia** são também fatores externos, mas que devem inspirar a figura do protótipo de procedimento administrativo tributário. A rapidez interessa a todos. O direito existe para ser cumprido e o retardamento na execução de atos ou nas manifestações de conteúdo volitivo não de sugerir medidas coibitivas, tanto para a Fazenda, como para o particular. Nesse domínio se situa a estipulação de prazos para a celebração de atos administrativos, bem como a interposição de peças e outros expedientes que interessem aos direitos do administrado. Não se compaginam com os ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificadas pela inércia de agentes da administração ou do titular de direitos subjetivos.

A rapidez liga-se a simplicidade, posto que expedientes e providências

complexas não poderiam responder ao requisito da celeridade suso mencionada. Os atos administrativos realizados no decurso do procedimento, assim como todos os momentos que qualificam a participação do interessado devem obedecer a disposições singelas, a pressupostos de fácil compreensão, a medidas de entendimento imediato ao comum dos homens, em ordem a que se torne possível assegurar o caminho do procedimento, em clima de rapidez e segurança. Ainda quanto aos atos administrativos seria admissível certa implexidade, firmada a convicção de que o agente competente para efetivá-lo seja também competente na acepção vulgar do termo. Entretanto, no que entende ao particular, pareceria desatinado exigir o cumprimento de formas complicadas, que não em casos excepcionais, onde as próprias circunstâncias requerem manifestações complexas.

Se à rapidez se liga a simplicidade, é lícito deduzir que da conjugação dos dois requisitos nasce a economia. De fato, não se pode pensar em economia, se nos deparamos com uma cadeia iterativa de atos complexos, de providências rebuscadas, de expedientes estrambóticos, de exigências esdrúxulas, tudo isso associado numa “organização” que prima pela ausência de prazos determinados para **ambas as partes**. Não há exagero em afirmar-se que a economia procedimental é decorrência lógica e cronológica da simplicidade e da rapidez.

Vimos de ver os postulados endógenos e exógenos que devem inspirar o procedimento administrativo tributário, para que ele se realize como “sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo”, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello,¹³ ou, segundo Alberto Xavier,¹⁴ “como a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo”.

Seja como for, a coalescência de todos aqueles primados, derramando luzes sobre a sucessão articulada de atos e termos, outorga ao procedimento um sentido jurídico de grande significação, aparecendo como instrumento valioso para o

surgimento, no universo do Direito, de uma sadia e adequada manifestação de vontade do Estado, enquanto Administração Pública.

4. O procedimento administrativo tributário como forma de atividade de controle do lançamento, da penalidade e da notificação dirigida ao sujeito passivo

A cadeia sistemática de atos e termos, que dão sentido de existência ao procedimento administrativo tributário, já pôde ser examinada no seu conteúdo, como uma sucessão de providências viradas ao fim precípua de se aplicar, de ofício, mas rigorosamente, a lei tributária. E tal observação não encerraria qualquer curiosidade, uma vez que é cediço o princípio, segundo o qual, a toda aplicação de penalidades deve preceder uma **verificação contraditória da verdade material**, em consonância com inúmeros postulados, entre eles o da ampla defesa. Acontece que o procedimento administrativo tributário não surge à luz, na ordem jurídica vigente, apenas no que pertine à aplicação das chamadas multas ou outras sanções fiscais. Tem cabida, igualmente, no que concerne à exigência do tributo, concebida dentro dos mesmos parâmetros e cercada de idênticos cuidados. Por quê? Precisamente porque a pretensão tributária esbarra em dois primados caríssimos, na estrutura do direito positivo brasileiro: *o direito de liberdade e o direito de propriedade*. A singela ameaça a esses dois direitos substanciais é motivo suficiente para que se desencadeie toda aquela sucessão de expedientes, alguns do Fisco, outros do sujeito passivo, conduzindo-se a discussão de tal arte que se promova, iterativamente, o controle de legalidade dos atos praticados no plano de gestão dos tributos.

Muitos autores, mais preocupados com a possível existência de uma “Justiça Administrativa”, têm procurado deslocar o cerne do problema, entendendo que o

procedimento deva se ater a outras diretrizes, quem sabe mais amplas, contudo, juridicamente menos verdadeiras e autênticas. Não se pretende, com isso, afastar do plano da correta aplicação da lei, nos domínios da relação do Ente Público com o administrado, os ideais de Justiça. Quer apenas significar que o procedimento não persegue, como finalidade primeira e imediata, a concretização de critérios de Justiça. Tais anseios por certo que penetram o encadeamento das peças integradoras da sucessão harmônica que culmina com a manifestação final da vontade do Estado. Devem permear a celebração dos atos e inspirar todas as providências que se fizerem necessárias no curso do procedimento, mas não é o objetivo capital, a razão última, o desígnio pronto e direto que o particular e a Administração almejam conseguir. Esta meta está circunscrita, em caráter primordial, à aplicação esmerada dos preceitos da lei, entendido este vocábulo na plenitude de seu conteúdo semântico. Ao Judiciário, entretanto, cabe a aplicação do direito positivo, compondo litígios e realizando, com todo o vigor, os mais elevados padrões de Justiça. Reside aqui, precisamente, a distinção entre as funções da Administração, no contexto do procedimento administrativo e a do Judiciário, quando se trata do processo tributário. A tutela jurisdicional do Estado é concebida como atividade que se desempenha imediatamente voltada aos ideais de Justiça. Não há exagero até em afirmar-se que o Estado exerce a Jurisdição para celebrar a Justiça, muito embora o faça também aplicando o direito, de ofício.

Entretidas essas considerações, fiquemos com a afirmação de que *o procedimento administrativo tributário se traduz num plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação*. De ver está que outros existem, suscitando também um controle de legalidade, e nesta medida seria admissível afirmar que todo ato administrativo deve estar submetido à verificação de sua legitimidade. Interessanos, por ora, o procedimento administrativo tributário, razão pela qual centralizaremos nossas atenções naqueles específicos atos.

Desse modo, sempre que dúvida pairar sobre o teor de juridicidade do lançamento, por exemplo, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle. Desencadeará, assim, uma cadeia de outros atos e termos, propiciando o ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação de um órgão superior (à autoridade competente para realizar o ato de lançamento) acerca da validade do ato praticado. Insatisfeito, ainda, o particular pode interpor recurso da decisão expedida pelo órgão *a quo*, provocando, novamente um controle de legalidade, agora mais especializado, e cercado de prerrogativas mais solenes e importantes: a deliberação de um órgão colegial, de estrutura paritária (Tribunal de Impostos e Taxas, Conselho de Contribuintes, etc.). Acresce notar que não pára aí o exercício do controle da legitimidade dos atos administrativos pela própria Administração, uma vez que outros atos serão praticados, invariavelmente compostos para aquele fim. A culminância é o ato de apuração da dívida ativa, seguida de sua inscrição no livro de registro da dívida pública. Convém memorar, neste ponto, a grande importância de que se reveste esse ato, quase sempre relegado pela própria Fazenda a uma posição de secundário relevo. É que o ato de apuração da dívida ativa e subsequente inscrição no registro adequado, não só expressa o derradeiro instante em que a Administração pode desenvolver um específico controle da legitimidade dos atos praticados, como também, é muitas vezes o ato celebrado por verdadeiros especialistas. Na verdade, por uma série de razões que não frisa retomar, as autoridades que decidem, na esfera administrativa, não têm formação jurídica especializada. Em inúmeras oportunidades vamos encontrar profissionais de outras áreas do conhecimento exercitando o mister de analisar o teor de juridicidade de atos administrativos, sem que congreguem, para tanto, as condições intelectuais que o juízo crítico requer. Cremos que o único ato realizado, *obrigatoriamente*, por profissionais habilitados na interpretação jurídica, é o de apuração e inscrição da dívida ativa, porquanto se consubstanciam em atividade privativa dos Procuradores da Fazenda. Se enlaçarmos esta nota à circunstância, já mencionada, de ser esse o último instante

para que o controle de legalidade seja exercido, ver-se-á, de modo claro e insofismável, o grande valor que representa.

5. Compatibilidade entre a modificação de exegese do CARF e o primado da segurança jurídica.

Durante muitos anos, a modificação de posicionamento pelo poder executivo ou judiciário foi mal vista pela comunidade científica, como fator desestabilizador da segurança jurídica. Acontece que entre os axiomas da atual lingüística do texto, dois fatores existem para impedir, decisivamente, a estagnação das construções interpretativas: intertextualidade e inesgotabilidade do sentido.

O primeiro, desde logo, põe a produção de linguagem em contato com todos os demais textos existentes, a ele ligados direta ou indiretamente; ao passo que o segundo leva em conta a irrepetibilidade do real, físico e social, para concluir ser impossível a reprodução exata das condições pragmáticas em que foi expedida a mensagem. Ainda que emissor e receptor sejam os mesmos e idêntico o teor digital da comunicação, ter-se-á alterado o meio envolvente, o que provoca, inevitavelmente, modificação interpretativa.

Essas considerações conduzem o pensamento a mutações constantes diante do objeto do conhecimento, e de forma mais enfática quando se tratar de bens da cultura, como o direito, em que os valores fazem-se presentes de modo invariável.

É o que se dá com a modificação jurisprudencial do CARF. O passar do tempo vai levantando dúvidas, estruturando problemas, sugerindo novos esquemas de avaliação dos dados da experiência, rendendo espaço, assim, ao aparecimento de diferentes propostas de compreensão. E nosso direito positivo, no seu plano empírico, tem oferecido discussões demasiadamente interessantes. A todo

momento deparamo-nos com situações conflitivas que envolvem a tomada de diferentes opiniões pelos conselheiros, muitas vezes diametralmente opostas, transpondo, por esse modo, o importante obstáculo das ideologias no momento mesmo da posituação de suas decisões administrativas.

A jurisprudência administrativa, ao seu jeito, vai construindo o sentido que lhe parece ser o mais justo, refletindo a inconstância dos relacionamentos sociais, enquanto a doutrina acompanha esse processo de configuração, procurando encontrar o perfil de uma outorga de competência que o legislador constituinte não adscreveu de maneira expressa. Enquanto doutrinador, renovo a posição segundo a qual, abaixo da justiça, o ideal maior do direito é a segurança jurídica, sobreprincípio que se irradia por todo o ordenamento e tem sua concretização viabilizada por meio de outros princípios, tal como o da irretroatividade das leis. Com ela não se compatibiliza dispositivo que, além de determinar ao CARF que este modifique orientação pacificada, pretende ser aplicado retroativamente. Qualquer violação a essas diretrizes supremas compromete, irremediavelmente, a realização do princípio implícito da certeza, como previsibilidade, e, ainda, o grande postulado da segurança jurídica.

6. Revogação e anulação dos atos jurídicos administrativos

Os atos jurídicos administrativos podem desaparecer do mundo jurídico pela -revogação ou pela anulação.

Hely Lopes Meirelles⁷ chama a atenção para a destrição, mencionando a Súmula 473, do STF, que pôs fim à imperdoável equiparação. “A administração revoga ou anula o seu próprio ato; o Judiciário somente anula o ato administrativo.

⁷ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, Ed. Revista dos Tribunais, 1976, 4ª ed., p. 171-2.

Isso porque a revogação é o desfazimento do ato por motivo de conveniência ou oportunidade da Administração, ao passo que a anulação é a invalidação por motivo de ilegalidade do ato administrativo. Um ato inoportuno ou inconveniente só pode ser revogado pela própria Administração, mas um ato ilegal pode ser anulado, tanto pela Administração, como pelo Judiciário”.

O ato jurídico administrativo de lançamento pode ser nulo, de pleno direito, se o motivo nele declarado – a ocorrência de determinado fato jurídico tributário, por exemplo – inexistiu. Também será nulo quando, a título de modelo, for identificado sujeito passivo diverso daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente nulo o lançamento de imposto de renda, pessoa física, celebrado antes do termo final do prazo legalmente estipulado para que o sujeito passivo apresente sua declaração de rendimentos e de bens, hipótese de forma em desacordo com a prescrição em lei.

Como exemplos de anulação de lançamentos, temos os conhecidos erros de fato, tão freqüentes em nossos dias: troca de números, substituição de valores, etc.

Conviria lembrar, principalmente no que tange à categoria do lançamento tributário, a classe dos atos irregulares a que alude Seabra Fagundes.⁸ Tais entidades estariam eivadas de pequenos vícios que, por irrelevantes, não justificariam a anulação do ato. O nome do contribuinte, ainda que permitindo sua identificação, não está corretamente consignado. Nesses casos, suficiente será leve retificação que não determina, por si só, qualquer mudança jurídica no relacionamento entre Administração e Administrado.

De final, pequena advertência acerca da procedente distinção assinalada por Hely Lopes Meirelles. Para evitar perigosos equívocos, não convém falarmos em revogação de lançamento, visto como foi que a revogação seria o desfazimento do ato por motivo de conveniência ou oportunidade da Administração. Ora, se no

⁸ Seabra Fagundes. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, Forense, 1967, p 54.67.

plano das imposições tributárias, ao menos quanto ao ato de lançamento, estamos diante de atividade vinculada, e não discricionária, descabe qualquer alusão a critérios de conveniência ou oportunidade. Empreguemos, em obséquio à precisão da fraseologia jurídica, o termo anulação, o único compatível com o reconhecimento, pela Administração ou pelo Judiciário, da ilegalidade do ato.

Mas, a doutrina correta entendemos estar expressa nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello,⁹ quando prefere o termo invalidade – “antítese de validade e invalidação”, para se referir a defeito jurídico e não problema de inconveniência, de mérito, do ato. “Um ato ajustado aos termos legais é **válido** perante o Direito, ainda que seja considerado inconveniente por quem pretenda suprimi-lo. Não se deve, pois, chamar de invalidação à retirada por motivo de mérito.

Por isso é indesejável a terminologia de alguns autores, inclusive nacionais, que usam a voz invalidação para referir a retirada tanto por motivo de ilegitimidade quanto por motivo de inconveniência ou inoportunidade (revogação).

Pode-se conceituar invalidação do seguinte modo: Invalidação é a supressão, com efeito retroativo, de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica”.

O escólio do notável administrativista traz luzes ao tema que versamos, justamente porque o procedimento administrativo está, todo ele, virado à produção de um ato final e conclusivo, que diga da validade de ato originário, que tanto pode ser o de simples exigência de tributo, como também de penalidade ou mesmo da notificação de ambos.

7. Algumas reflexões e subseqüentes sugestões a propósito do procedimento

⁹ Celso Antonio Bandeira de Mello. *Elementos de Direito Administrativo*, Ed. Revista dos Tribunais, p. 87-8.

administrativo tributário

a) O procedimento administrativo tributário não se confunde, já vimos, com o processo judicial tributário. Assente esta premissa, não nos parece recomendável a adoção de institutos e formas inerentes ao campo da relação processual, vale dizer, tudo aquilo que diga respeito ao processo, enquanto processo. Não queremos afastar a possibilidade de enriquecer o procedimento administrativo tributário com figuras hauridas no Direito Processual. Todavia, estamos em crer que o legislador deva polarizar suas atenções nas **entidades técnicas** que asseguram a marcha do procedimento judicial. para trasladá-las ao segmento da discussão que se desdobra perante as vias do Poder Executivo. A diferença surge de certa forma sutil. De nada serve para animar o procedimento administrativo tributário, por exemplo, chamar a decisão de primeiro grau de sentença, utilizando, com isso, terminologia do **Processo Judicial**. A sentença é uma instituição processual que revela a prestação jurisdicional do Estado, na sua primeira manifestação. Por outro lado, fórmulas técnicas como a perempção, a preclusão, a contagem dos prazos, assumem feição de operatividade e praticidade, quando transportadas para o plano do procedimento administrativo tributário. Este o primeiro ponto.

b) Agilizar o procedimento com a estipulação de prazos definidos e obrigatórios, para ambas as partes.

Reside aí um fator de equilíbrio procedimental que não vem sendo observado nos procedimentos conhecidos, quer no plano federal, como no estadual ou municipal. Traduz um imperativo do contraditório, à sombra do princípio da igualdade. Se tanto a Administração, quanto o particular perseguem a verdade material, o fenômeno jurídico subjacente, surpreendido na sua plenitude, já que o interesse precípua é a cabal aplicação do direito objetivo, não se há de compreender que os prazos fluam em detrimento exclusivo do administrado,

compelindo-o a celebrar certos atos, sob pena de vê-los comprometidos pelo decurso do tempo. Se mal que em homenagem à supremacia do interesse público sobre o do particular se assinem prazos maiores para o cumprimento dos atos da Administração, ainda assim é inadmissível a liberdade plena e irrefletida, a consagração da inconstitucionalidade, da tolerância sem peias e da absoluta falta de parâmetros para os expedientes, as providências e os próprios atos decisórios que não de ser exarados pela autoridade competente. Urge a consagração de prazos para a Administração, como forma de atinência a esses princípios e, também, como imposição inarredável dos mais elementares princípios de segurança na vida das relações jurídicas.

c) Assume proporções de inteira oportunidade a exigência do título de bacharel em Direito para que o representante da Fazenda, que se vai manifestar sobre a validade ou invalidade do ato, possa fazê-lo de maneira específica e responsável.

A função de aplicar a lei aos casos concretos, solucionando conflitos de interesses, seja de natureza judicial ou mesmo administrativa, pressupõe conhecimento profundo, não apenas do corpo de regras que disciplinam a matéria, mas, fundamentalmente, dos grandes princípios de Direito Constitucional, Administrativo, Civil, Comercial, Tributário, sem falar, é claro, nas diretrizes que a Teoria Geral do Direito e a Filosofia do Direito estabelecem, e que dão cunho de cientificidade ao método jurídico.

A alegação de que os assuntos sobre os quais decidem os órgãos administrativos, singulares ou coletivos, têm subjacência econômica ou contábil, nada traz em detrimento daquela idéia, porquanto toda norma jurídica disciplina um segmento da realidade social, do que se poderia supor que a aplicação do Direito teria como antecedente lógico o conhecimento de todos os fenômenos sociais, o que é absurdo.

Sobremais, aceitando-se como válido o argumento, haveríamos de negar competência intelectual aos Juízes Federais e, bem assim, aos Ministros do Tribunal Federal de Recursos e do Supremo, para o julgamento de questões tributárias, raciocínio que envolveria inusitado despropósito.

Acresce repontar que a estipulação guarda coerência com aqueles preceitos que aconselham se utilize o Código de Processo Civil, como legislação supletiva. Ressalta à mais pura evidência que se espera do julgador conhecimentos especializados de Direito Processual Civil, matéria das mais técnicas e difíceis de quantas há no universo do saber jurídico.

O requisito da formação jurídica especializada deve ser observado para todas as funções de direção do procedimento e, mui especialmente, para aquelas que expressam a manifestação de vontade da Administração.

d) No que toca à composição dos tribunais administrativos, algumas ponderações devem ser feitas.

Conceber-se órgão dotado de certa autonomia e independência, que se possa colocar, dentro do possível, à salvo de pressões e influências, assim das Fazendas, que das entidades de classe, não se compagina com as funções temporárias que serão exercidas por seus membros, mais precisamente no que diz com o funcionário da Fazenda.

É ineludível que o representante da Fazenda Pública, Federal, Estadual ou Municipal, investido das elevadas atribuições de membro de Conselhos ou Tribunais administrativos, ficará sujeito ao Juízo de conveniência que sobre ele, periodicamente, manifestará a Administração Pública, tendo em vista a renovação de seu mandato. Além disso, na hipóteses de não ser reconduzido, ver-se-á rebaixado às funções que exercera outrora, circunstância que também não se coaduna com a existência de órgão que desfrute de certa autonomia e independência.

Medida de grande efeito, nesse sentido, seria o provimento, por concurso de provas e títulos, entre os funcionários que exerçam as atribuições de julgador de primeira instância (já com formação especializada), posta a experiência que se presume hajam adquirido, no desempenho de seus misteres.

A composição das Cortes Administrativas, desse modo, ficaria estruturada em nível de estabilidade dos membros da Fazenda, que não teriam mandato determinado, disputadas as vagas porventura existentes, entre os funcionários julgadores de primeiro grau, consoante provas e títulos.

e) O capítulo das nulidades merece consideração adequada.

Se é correto afirmar-se que o procedimento não pode ficar prejudicado por irregularidades de somenos, irrelevantes no contexto genérico da controvérsia, não é de menor acerto o enunciado de que certos atos há, cuja perfeição jurídica deve ser observada, a qualquer título, ainda que a falha não venha em detrimento do direito de defesa do sujeito passivo. A orientação traduz mera aplicação da teoria geral dos atos administrativos e do controle de sua legalidade.

Falando pela via ordinária: decisão de primeiro grau, em que a autoridade competente mantém a exigência do gravame e impõe penalidade pecuniária, sem, contudo, tipificar a infração, descrevendo-a ou aludindo ao dispositivo de lei transgredido. Mesmo que o interessado ofereça razões de recurso voluntário, em prazo oportuno, demonstrando conhecer os fundamentos jurídicos da decisão, contingência que exhibe não ter havido preterição do direito de defesa, ainda assim é de decretar-se a nulidade do procedimento, por virtude da inexistência jurídica do ato. Faltou-lhe requisito de essência, o motivo de sua celebração.

Vem a ponto notar, a bem do rigor, que a indigitada nulidade não seria do ato, mas do procedimento que se desenvolveu ulteriormente a ele, porquanto jamais existiu, juridicamente, como ato administrativo, a mingua de um dos pressupostos de sua tecitura intrínseca.

Os atos administrativos, primordialmente os vinculados, devem hospedar o motivo ou causa de sua celebração. Caso contrário será impossível a verificação de sua legalidade e isso, sabemos, não pode ocorrer com os atos de competência vinculada.

A rigidez diria com poucos atos do procedimento: auto de infração, notificação de lançamento, decisão de primeiro grau e outras peças de grande momento da lide.

O tema das nulidades, tal qual concebido nos textos atuais, está em flagrante desalinho com a tradicional teoria dos atos administrativos, fazendo prevalecer o procedimento em desfavor de atos de importância cabedal para a dilucidação do conflito.

De fora parte os argumentos expostos, que entenderiam mais com ditames de Direito Administrativo, cumpre agregar que a Teoria do Direito Processual Civil igualmente consagra hipóteses de imprestabilidade de atos jurisdicionais, por ausência de certos pressupostos, desde a inépcia de petições que não trazem o supedâneo legal, até a inexistência ou, em alguns casos, nulidade absoluta de sentenças que se edificaram sem elemento de essência.

Os diplomas normativos que venham a disciplinar essa matéria deveriam expressar, se não quiserem distinguir os planos da existência e da validade dos atos administrativos, ao menos estabelecer como inquinados de nulidade absoluta todos aqueles que forem erigidos sem observância de elemento estrutural, segundo a doutrina acolhida pelos bons autores de Direito Administrativo.