

Nulidades do processo administrativo tributário

José Eduardo Soares de Melo

Doutor e Livre-Docente em Direito. Professor Associado e Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Processo Tributário da PUC-SP. Visiting Scholar da Universidade da Califórnia (Berkeley). Consultor Tributário.

Palavras-chave: Legitimidade procedimental. Processo administrativo. Princípios constitucionais. Ampla defesa. Impessoalidade.

Sumário: I Âmbito processual – II Legitimidade procedimental – III Vícios processuais – Nulidade e anulação

I Âmbito processual

Os procedimentos administrativos objetivando disciplinar o relacionamento do fisco com o contribuinte podem ter diversificadas finalidades, a saber:

1 Consulta

Indagação do contribuinte (ou entidade representativa de atividade econômica ou profissional) sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária, com o escopo de obter o entendimento fazendário sobre atividades tributárias que lhes são pertinentes, para que tenha segurança e certeza de seus procedimentos, evitando riscos fiscais (autuações, imposição de penalidades).

Fundam-se no princípio constitucional de petição aos poderes públicos, sendo estabelecida a sistemática para sua formulação, os requisitos a serem observados, a competência para a solução da consulta, e os respectivos efeitos, na forma contida na legislação seguinte:

- a) Federal: Decreto nº 70.235, de 06.03.72 (arts. 46 a 58), Lei Federal nº 9.430, de 17.12.96 (arts. 48 a 50), e Instrução Normativa RFB nº 740, de 02.05.07;
- b) Estadual (São Paulo): Decreto nº 45.490, de 30.11.00 (Regulamento do ICMS – arts. 510 a 526), e Lei nº 6.374, de 1º.03.89 (arts. 104 a 107);
- c) Municipal (São Paulo): Lei nº 14.107, de 12.12.05 (arts. 73 a 78), e Decreto nº 51.357, de 24.03.10 (arts. 512 a 517).

Tem como pressupostos a obtenção de segurança e certeza da legitimidade dos procedimentos tributários, a espontaneidade, a vinculação da resposta ao consulente, podendo ocorrer mudança de orientação decorrente de renovação de conceitos e adaptação à realidade social, como é o caso de ulteriores normas e sedimentação jurisprudencial.

Normalmente, a apresentação da consulta suspende o curso do prazo de pagamento do tributo em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, e impede, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta.

Não produzirá efeitos (âmbito federal) a consulta formulada (i) com inobservância dos requisitos legais; (ii) em tese, com referência a fato genérico, ou ainda que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; (iii) por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; (iv) sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial; (v) por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que relacionam-se com a matéria consultada; (vi) quando o fato houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da Administração não tenha sido alterado por ato superveniente; (vii) quando o fato estiver sido disciplinado em ato normativo publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação; (viii) quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária; (ix) quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal da lei; (x) quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal; e (xi) quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

2 Regime especial

Trata-se de procedimento específico estabelecido pelo fisco distinto das regras constantes da legislação tributária, sob diversificadas modalidades:

2.1 De ofício

Cumprimento das obrigações pelo sujeito passivo (no caso da esfera federal), nas hipóteses:

- (i) embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública;
- (ii) resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal, ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;
- (iii) evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;
- (iv) realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;
- (v) prática reiterada de infração da legislação tributária;
- (vi) comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou desca-minho; e
- (vii) incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

O regime especial pode consistir em (i) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo; (ii) redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos; (iii) utilização compulsória de controle eletrônico das operações e recolhimento diário dos respectivos tributos; (iv) exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias; e (v) controle especial de impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

2.2 De interesse do contribuinte

Autorização para emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, emitidos por processo manual mecânico ou por sistema de processamento eletrônico de dados; centralização de escrita fiscal; emissão de uma única nota fiscal diária; recolhimento nas importações de matéria-prima ou bens de capital; manutenção de formulários contínuos de notas fiscais em estabelecimento de preposto.

3 Reconhecimento de imunidade e isenção

A legislação estabelece procedimentos para que as pessoas privadas possam ser desoneradas dos encargos tributários, desde que atendam às condições e aos requisitos normativos.

Exemplificativamente, no caso de imunidade das instituições de assistência social, devem comprovar que não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicam integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantêm escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades, capazes de assegurar sua exatidão.

4 Compensação

O direito ao recebimento de valores tributários, com a contrapartida da obrigação aos débitos tributários, pode ser promovido por meio de processo específico.

Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos. Pouparam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos, atrasos, perdas etc.

Trata-se de bilateralidade de créditos e dívidas, e não de negócio jurídico. Significa a extinção de obrigações recíprocas entre as mesmas pessoas que se reputam pagas (total ou parcialmente). Existe uma garantia, uma preferência e dois pagamentos, sem que nenhum dos devedores tenha de fazer qualquer desembolso. Dívida líquida e certa é aquela exata quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto, enquanto a ilíquida depende de uma prestação de contas, para se apurar o saldo devedor.

A reciprocidade representa a extinção total dos créditos (se iguais), ou parcial (se desiguais), ou maior até a ocorrência do menor, que desaparecerá por completo. A exigível é aquela dívida cujo pagamento pode ser pleiteado em juízo. A fungibilidade das coisas compensadas constitui consequência necessária do princípio legal de que ninguém pode ser obrigado a receber coisa diversa daquela que lhe é devida.

A legislação que institua o regime de compensação não pode estabelecer condições e restrições que acabem inviabilizando ou inibindo a plena e integral compensação, razão pela qual o STJ decidiu pela possibilidade de compensação do valor da multa paga indevidamente com tributos (REsp nº 760.290-PR. 1ª Seção. Rel. Min. Castro Meira, j. 13.06.07; e REsp nº 831.278-PR. 1ª Seção. Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.11.07. DJU, p. 255, 03 dez. 07).

No âmbito federal, o sujeito passivo que apurar crédito (inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição, passível de restituição ou de ressarcimento) tem a faculdade de utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administradas pela RFB.

A compensação será efetuada mediante a apresentação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PERD-COMP ou, na impossibilidade de sua

utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário da mencionada Declaração. Essa compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

A compensação poderá ser promovida de ofício obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais, observando-se sucessivamente: a) a ordem crescente da data do vencimento das prestações vencidas; e b) a ordem decrescente da data de vencimento das prestações vincendas. Homologada a compensação declarada, expressa ou tacitamente, ou consentida a compensação de ofício, a RFB adotará procedimentos específicos.

5 Lançamento

Procedimento relativo à constituição do crédito tributário, de competência da autoridade administrativa, 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 o caso, propor a aplicação da penalidade aplicável (art. 142 do CTN).

Exprime obediência à prévia e objetiva tipificação legal tanto nos aspectos substanciais, como nos elementos de natureza formal, do ato administrativo concernente ao fato tributário. A certeza e a liquidez do crédito tributário constituem requisitos para tornar preciso e exato o valor a ser liquidado. Aplica-se a legislação válida e eficaz no momento em que ocorre o fato gerador tributário, não devendo ser utilizada a legislação editada em momento posterior (art. 144, caput, do CTN), salvo no caso de retroatividade benigna (art. 106 do CTN).

Mantém plena subsunção (adequação) dos fatos geradores à respectiva legislação, salvo no caso de terem sido instituídos novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (art. 144, §1º, do CNT).

O processo compreende as fases de impugnação, decisão singular, recursos e julgamentos pelos órgãos colegiados, ocorrendo a extinção do crédito tributário, ou a manutenção dos feitos fazendários, de conformidade com o devido processo legal.

A legislação ordinária também estabelece que as respectivas obrigações tributárias sejam liquidadas sem que ocorra o lançamento. Nascida a obrigação, o sujeito passivo efetua o recolhimento do respectivo valor sem prévia participação, anuência, ou conhecimento do fisco.

A circunstância de a Administração Fazendária impulsionar, e decidir as questões tributárias postas nos diversos processos, não pode significar comportamento parcial ou desigualdade entre fisco e contribuinte.

II Legitimidade procedimental

1 Requisitos normativos

Os procedimentos indicados no item anterior devem obedecer ao devido processo legal, em razão do que é imprescindível que as normas atendam às condições básicas seguintes:

- a) validade: significa juridicidade do preceito normativo existente em razão de ser produzido pelo órgão competente, observado o devido processo legislativo, não se tratando de qualidade intrínseca. No âmbito tributário a norma (lei estadual) disposta sobre o ICMS deve cogitar de realização de operações mercantis; estabelecer como contribuinte vendedor das mercadorias; a base de cálculo corresponderá ao valor das operações; e a alíquota que atenda a capacidade contributiva e não represente vedação de confisco.
- b) eficácia: representa requisito para a produção dos efeitos jurídicos das normas. O fato gerador da obrigação tributária possibilita sua eficácia permitindo sua exigibilidade, se a lei contiver todos os elementos do tipo tributário, e atender os princípios e regras previstas na Constituição e na respectiva legislação. A lei tributária tem eficácia na respectiva unidade geográfica, salvo com relação à excepcional aplicação extraterritorial disposta na Constituição Federal. As leis estrangeiras não podem ser consideradas sobre fatos ocorridos no território nacional.

Os atos jurídicos têm de atender requisitos intrínsecos pertinentes ao sujeito, finalidade, forma, motivo e objeto, que podem ser delineados no processo contencioso tributário (auto de infração estadual), a saber: a) competência – Chefe do Posto Fiscal; b) finalidade – constituição do crédito tributário; c) forma – auto de infração contendo todos os requisitos relativos à incidência tributária; d) objeto – cobrança dos valores tributários (imposto, juros de mora e multa).

Os processos somente têm condição de projetar efeitos jurídicos (solução de consultas, imposição ou concessão de regimes fiscais, reconhecimento de imunidades e isenções, compensações e lançamentos tributários) na medida em que observem os inúmeros princípios jurídicos previstos em ordenamentos jurídicos.

A título exemplificativo, segue a previsão normativa dos princípios:

Constituição Federal

- 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 (art. 5º, LV);
- a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37).

Lei Federal nº 9.784, de 29.11.99

- princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º).

Constituição do Estado de São Paulo, de 05.10.89

- a Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos poderes do Estado, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público (art. 111).

Lei Estadual nº 13.457, de 18.03.09 (processo administrativo no Estado de São Paulo):

- serão obedecidos os princípios da publicidade, economia, da motivação, da celeridade, do contraditório e da ampla defesa (art. 2º).

Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 939, de 03.04.03 (Código de Direitos, Garantias e Obrigações dos Contribuintes)

- observância aos princípios do contraditório, ampla defesa e duplicidade de instância (art. 5º, IV).

Lei Municipal nº 14.141, de 27.03.06 (diploma subsidiário ao processo administrativo tributário de São Paulo):

- observância aos princípios da primazia no atendimento ao interesse público, economicidade, eficiência, legalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade (art. 2º).

2 Princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo

2.1 Legalidade

Significa garantia do Estado de Direito, constituindo proteção aos direitos dos cidadãos como verdadeiro dogma jurídico, pelo fato de a Constituição Federal haver estabelecido que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II).

Indispensável a emissão de normas editadas pelos representantes do povo (Legislativo), para que os direitos e obrigações tenham nascimento, modificação e extinção, competindo à Administração Pública observância ao postulado da legalidade (art. 37).

O ordenamento contempla a reserva formal da lei, mediante a fixação do órgão titular competente para sua expedição; e a reserva material da lei com a característica de ordem abstrata, geral e impessoal.

A instituição, majoração, diminuição, ou extinção dos tributos (art. 150, I, III, “a” e “b”, da CF), bem como os casos de subsídio, isenção, redução de base de cálculo,

concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas, e contribuições (art. 150, 6º) deve ser sempre prevista em “lei”, consubstanciando os valores de certeza e segurança.

A CF apresenta aparente exceção ao princípio da legalidade, ao facultar ao Executivo — atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei —, alterar as alíquotas dos impostos de importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 150, §1º).

Não se trata de delegação de competência do Legislativo ao Executivo posto que, primacialmente, é de exclusiva competência da lei descrever todos os aspectos de sua hipótese de incidência tributária, inclusive sua quantificação, onde se compreende a figura da alíquota. O Executivo não pode (sem amparo balizador na lei) instituir as alíquotas dos mencionados impostos, uma vez que a excepcional competência é apenas para flexionar as alíquotas, segundo os parâmetros legais (máximo e mínimo).

Também são contempladas exceções relativamente às operações com combustíveis e lubrificantes (§4º do art. 155 da CF, com a redação da Emenda nº 33/01); e às contribuições de intervenção no domínio econômico na importação dos referidos bens (alínea “b”, §4º, art. 177 da CF, por força da Emenda nº 33/01).

O lançamento tributário deve respaldar-se exclusivamente na lei no que concerne à tipificação das exigências tributárias, à cominação de penalidades, e ao devido processo legal.

2.2 Ampla defesa e contraditório

Assegura-se ao contribuinte o conhecimento de todos os elementos que integram o processo tributário, iniciando-se pela ciência do lançamento e dos documentos que embasam a cobrança fazendária. Mesmo no caso de ser-lhe dada vista dos autos (dentro ou fora da repartição) justifica-se a entrega das cópias dos documentos em que se funda a exigência fiscal.

A participação pessoal do contribuinte deve ser a mais abrangente possível, oferecendo defesa, recursos (ou contrarrazões), e proferindo sustentação oral, sendo imprescindível sua intimação para manifestar-se sobre documentos e elementos que sejam apresentados pelo fisco ou por terceiros.

A garantia de ampla defesa não significa que os contribuintes somente possam ser defendidos por advogados (defesa técnica), pela circunstância desse profissional ter conhecimento científico e prático etc., para elaborar uma defesa mais adequada, e ser indispensável à administração da justiça (art. 133 da CF). No âmbito administrativo as defesas e os recursos podem ser apresentados pelas próprias partes (autodefesa), ou por procuradores (não necessariamente bacharéis em Direito).

A defesa somente poderá ser considerada ampla na medida em que o contribuinte possa utilizar todos os meios de prova. Embora a legislação processual administrativa nem sempre regule os meios hábeis para ser demonstrada a verdade em que se embasam as alegações da parte, só aceitando documentos (notas fiscais, declarações, balanços etc.); a precariedade do feito fazendário não impede a apresentação de laudo pericial (elaboração por órgão técnico, entidade de classe), com plena condição de ser considerado pelo julgador, uma vez que se torna inviável o exame minucioso de milhares de notas fiscais ou considerações de natureza específica (científica, técnica, contábil).

As provas orais (depoimento pessoal, oitiva de testemunhas) também não podem ser rechaçadas, sob a assertiva de que não existe regramento específico para possibilitar sua realização, em que pese a possibilidade de serem aplicadas as regras subsidiárias da legislação processual civil.

No caso de a Fazenda Pública valer-se de prova “emprestada” (apuração promovida pelos fiscos federal, estadual ou municipal) deverá fornecer ao contribuinte todos os elementos pertinentes, porque a presunção de legitimidade dos atos administrativos não constitui um dogma, tendo em vista a distribuição equitativa do ônus da prova. A ciência do contribuinte do resultado da diligência é exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular.

Ocorre violação ao postulado do contraditório quando o recorrente (Administração Pública) introduz alegações em recurso, sem que previamente o contribuinte sobre elas pudesse se pronunciar (STJ, AgRg no MS nº 12.238/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, sessão de 23.04.08, DJe, 12 maio 2008).

2.3 Duplicidade de instância

Considerando que a CF (art. 5º, LV) outorga aos litigantes em processo administrativo o direito à ampla defesa e ao contraditório, com os “recursos a ela inerentes”, está pressupondo a existência de instância recursal para que as decisões singulares (normalmente mantendo as exigências tributárias) sejam revistas em caráter devolutivo e suspensivo.

Tendo em vista que os julgadores singulares usualmente homologam os lançamentos, é necessária a previsão de recursos para que os órgãos de segunda instância administrativa (normalmente de composição paritária) possam reexaminar toda a matéria posta na lide.

Os recursos administrativos são julgados no âmbito federal pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), do Ministério da Fazenda; no âmbito estadual (SP), pelo Tribunal de Impostos e Taxas e Delegado Tributário de Julgamento; e no âmbito municipal (SP), pelo Conselho Municipal de Tributos.

A exigência de garantia de instância viola superior princípio constitucional (art. 5º da CF), que reza o seguinte: “XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra a ilegalidade ou de abuso do poder [...]”.

O Supremo Tribunal Federal firmara diretriz de que “é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo” (Súmula nº 21).

Consagrara o entendimento de que referidas medidas resultam em imobilização de bens, constituindo obstáculo sério (e intransponível para considerável parcela da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV).

O depósito ou arrolamento de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo nítida violação ao princípio da proporcionalidade (ADIN nº 1.976/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.07, DJ, 18 maio 07).

O Ministro vislumbrara falta de razoabilidade à exigência normativa de depósito prévio, enquanto inadequado e desnecessário, inexistindo perfeita simetria entre a norma, seus fundamentos, e os objetivos (proporcionalidade). O depósito não representa medida apropriada, por não conseguir evitar que decisão judicial impeça o recebimento do valor pretendido, nem sequer como meio necessário, pois pode aviar-se cobrança ao cabo do procedimento administrativo, sem que se exija, do contribuinte, prévio depósito de quantia cuja legitimidade ainda se discute.

O Superior Tribunal de Justiça também pontificara que “é ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo” (Súmula nº 373).

Entendera que inviabilizar o recurso na via administrativa equivale a impedir que a própria Administração Pública revise um ato administrativo porventura ilícito, promovendo o aprimoramento interno da legitimidade dos atos da administração. O recurso significa componente essencial do direito de petição, tornando acessório o debate acerca do direito ao duplo grau de jurisdição, conquanto a CF tenha assegurado o direito ao processo administrativo mediante o competente recurso (art. 5º, LV).

3 Princípios constitucionais gerais de natureza administrativa

3.1 Impessoalidade

Consiste no exercício objetivo da função administrativa, que tem por finalidade primordial perseguir o exclusivo interesse público, de forma isônoma, sem conceder privilégios ou interesses pessoais e particularizados.

O agente público deve objetivar o atendimento geral da coletividade, sem proceder a qualquer discriminação, vantagem, favorecimento a determinadas pessoas ou categorias econômicas, profissionais etc., como corolário do princípio da moralidade.

Não pode o fisco conferir tratamento tributário personalizado, especial, vantajoso (ou prejudicial) a certos contribuintes, em prejuízo de outros. Deve observar uma ordem natural e cronológica de atendimento no que concerne às orientações prestadas nos postos fiscais, às respostas às consultas formais, aos pedidos de concessão de regime especial, e no trâmite dos processos contenciosos.

Embora a importância do crédito tributário envolvido e a notória situação de inidoneidade possam representar maior benefício para a Fazenda, não há como se menosprezar os interesses dos próprios contribuintes em ver agilizada uma decisão, para que estes possam estar seguros de seus procedimentos internos e apurar os reflexos patrimoniais.

A circunstância de os contribuintes já sofrerem reiteradas cobranças tributárias (processos administrativos, execuções fiscais), por si só, não pode implicar radical postura dos julgadores no sentido de manter exigências em demais ações fiscais sob a assertiva de serem contumazes devedores tributários.

Não é pelo fato de o industrial sempre recolher significativos valores tributários aos cofres públicos que não se possa decidir pela manutenção de autos de infração instaurados ao mesmo contribuinte, em situações nas quais fica comprovada a prática de ilícito tributário.

3.2 Moralidade

Constitui princípio alçado à dignidade constitucional, como um dos fundamentos basilares dos atos dos representantes das pessoas jurídicas de direito público, evidenciando-se que não basta o ato administrativo conter seus elementos naturais (competência, motivo, objeto, finalidade e forma), para projetar seus efeitos jurídicos, tornando-se imprescindível o comportamento moral, ético, honesto, justo.

Embora se trate de um conceito vago, impreciso, flutuante no tempo e ao sabor dos costumes, sendo dosado por certa flexibilidade, compete ao hermenêuta precisar um determinado critério — ainda que pautado por margem de tolerância —, para que esse princípio não seja espezinhado, ignorado, ou até mesmo vilipendiado.

Partindo-se do pressuposto que o administrador público gerencia bens e direitos dos quais não é titular, deve atentar para os interesses coletivos até suas últimas consequências, mantendo um procedimento reto e legítimo no que pertine às finalidades que ato objetiva.

É possível vislumbrar a configuração da imoralidade do ato administrativo nas práticas atentatórias dos bons costumes, na ofensa às regras da boa administração (falta de espírito público e de presteza ao servir à comunidade), na deslealdade e na surpresa, que constituem elementos nocivos na relação administrador (fisco) e administrado (contribuinte).

O prolapado princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse individual, outorgando prerrogativas e privilégios para a Administração Pública, identificável no exercício do poder de polícia e na prestação de serviços públicos, não pode representar um cheque em branco, ocasionando desrespeito ao administrado no que tange aos seus direitos e garantias individuais.

O interesse coletivo objetiva atender o bem comum, revestindo naturais elementos éticos, posto que, no âmbito tributário, o Poder Público só pode subtrair parcelas dos patrimônios dos particulares de conformidade com o regime jurídico constitucional, consagrador de um autêntico estatuto do contribuinte, conformado por inúmeros princípios conferidores de segurança e certeza à atividade impositiva.

Considerando que a atividade tributária é plenamente vinculada, defluindo a obrigatoriedade do servidor público de cobrar tributos, uma vez ocorrida a hipótese de incidência normativa (art. 142 do CTN), é compreensível a dificuldade de tipificar a imoralidade num ato da Administração Pública que esteja consubstanciado por seus legítimos elementos.

No caso em que o Judiciário já tem decretada a inconstitucionalidade de normas, ou, mesmo quando assenta sólidas posições a respeito de matérias tributárias (súmulas, decisões de plenário ou seções), o fisco deve modificar seus procedimentos usuais, para observar as diretrizes jurisprudenciais, uma vez que referidas normas e posturas se revelam ineficazes.

Também violam a ética os procedimentos dos julgadores tributários consistentes em promover diligências, ou requerer pedidos de vista de processos, com o velado propósito de procrastinar o julgamento do feito.

Arranha o princípio da moralidade a demora na solução dos pedidos de restituição e/ou compensação de tributos, sob pena de positivar-se o enriquecimento sem causa da Fazenda, sem falar da corrosão dos valores. Nesta seara incluem-se os processos administrativos que duram vários anos sem solução, compelindo a distribuição a novos juízes e conselheiros (no caso do término de mandatos bienais ou trienais), ficando perdidos diversos atos processuais praticados (sustentações orais, relatórios, vistas etc.).

A moralidade administrativa restará prejudicada no caso de parcelamento de débitos tributários acompanhado de confissão de dívida, onde o fisco promove a penhora de bens do contribuinte, impossibilitando o pleno exercício de suas atividades pessoais e/ou profissionais.

Na trilha da imoralidade situam-se as medidas constrangedoras do patrimônio dos contribuintes, consoante sedimentada jurisprudência, promovendo a interdição de estabelecimento e a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para exigência de tributos; a proibição de despacho de mercadorias nas alfândegas e exercício de atividades profissionais; bem como a decretação de “regime especial” impondo restrições.

3.3 Publicidade

A eficácia dos atos administrativos implica obrigatoriamente o integral conhecimento por parte dos administrados, para que possam acompanhar a execução dos interesses de toda a coletividade, evidenciando-se a plena transparência em absoluta consonância com o princípio da moralidade.

Salvo os casos de excepcional sigilosidade (art. 5º, XXXIII, da CF), a Administração Pública não pode fazer nenhum segredo do exercício da função pública, que deve ser objeto de veiculação na imprensa oficial, para permitir o conhecimento, e, até mesmo, ser fiscalizada pelas partes do processo, uma vez que gerencia o patrimônio público.

Não se trata apenas de divulgação oficial dos atos administrativos, mas, ainda, de oferecimento de condições para propiciar o conhecimento da conduta dos seus agentes, atingindo também pareceres, julgamentos, manifestações da consultoria tributária etc.

Deve ser promovida a publicidade dos atos, documentos, e de todos os elementos integrantes do lançamento tributário, especialmente nos casos de lavratura de auto de infração (instauração de processo administrativo). Para possibilitar o conhecimento destes eventos é indispensável observar medidas práticas e eficazes (notificações pessoais, notícias da imprensa), que assegurem a certeza de ciência aos sujeitos passivos e aos demais interessados.

Em processos versando sobre a glosa de créditos fiscais (IPI e ICMS), decorrente de decretação da inidoneidade de notas fiscais emitidas por terceiros, não é suficiente a simples menção aos expedientes fazendários nos respectivos autos de infração. É indispensável a ciência formal ao contribuinte de todos os elementos constantes do procedimento que teria culminado com tais expedientes.

A simples publicação do resultado da decisão administrativa no Diário Oficial, por si só, não constitui medida capaz para que os autuados tenham conhecimento dos julgados, notadamente pela circunstância de que, no processo administrativo, não é necessária a participação de advogado.

Realmente, salvo para as empresas e instituições de grande porte, não é razoável supor que determinadas categorias de contribuintes (produtores rurais, pequenos comerciantes, ambulantes, açougueiros etc.), façam a leitura dos jornais oficiais (todos os dias, durante anos), para terem ciência da situação processual de seu interesse.

O bloqueamento de inscrição fiscal dos emitentes das notas fiscais (implicador da glosa dos mencionados créditos de ICMS), promovido interna corporis, também viola os postulados da boa fé, lealdade administrativa e evitação de surpresa.

Revela-se a necessidade de serem publicadas as pautas das sessões de julgamento — especialmente pelos órgãos administrativos —, com razoável prazo de antecedência, para que os autuados possam comparecer às referidas sessões, assistir

aos debates e acompanhar a votação. A simples notícia do julgamento veiculada pela internet, para ser realizado no dia seguinte, não caracteriza a indispensável necessidade de publicação.

3.4 Eficiência

A presteza e os resultados satisfatórios das atividades públicas representam a almejada finalidade da Administração Fazendária, como gestora dos bens da população.

Este plus constitucional (Emenda nº 19/98) reforça, reafirma e determina a rapidez dos atos administrativos para permitir a plena eficácia, porque de nada adianta a prestação de serviços morosos que desacreditam a coletividade.

Ao formular um pedido à Administração Pública (consulta, regime especial, compensação, reconhecimento de desonerações tributárias, impugnações etc.) é natural que o contribuinte esteja aguardando uma pronta solução, para que possa desenvolver suas atividades de forma adequada e conveniente aos seus interesses, conferindo-lhe a desejada segurança de modo a evitar naturais riscos.

A morosidade incomoda e prejudica tanto os objetivos fazendários como os interesses particulares. A fiscalização que demora em concluir seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de lançamento), e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio).

O mesmo ocorre com o processo administrativo lento que nunca termina, ficando meses nas repartições para uma solução, causando transtornos às partes litigantes. A Fazenda vê-se impossibilitada de receber o crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistir bens suficientes para garantir a execução judicial. O contribuinte pode, também, sentir-se prejudicado, na medida em que permanece na incerteza da legitimidade de seu procedimento (objeto de autuação).

Estes postulados guardam consonância com preceito constitucional (art. 5º, LXXVIII, introduzido pela Emenda nº 45, de 08.12.04), dispondo que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade e sua tramitação”.

O referido mandamento não é autoaplicável, ficando na dependência da legislação ordinária estabelecer os limites temporais, e as medidas que possam ser tomadas com o objetivo de buscar o eficiente princípio de justiça.

Embora a “razoável duração do processo” compreenda um conceito indeterminado impregnado de subjetivismo, é possível visualizar em cada processo administrativo o limite mínimo para sua duração, tendo em vista a estipulação dos prazos previstos para as diversas manifestações dos litigantes (oferecimento de defesa, recursos, realização de perícias etc.).

A partir do lapso temporal mínimo para a duração do processo, pode-se conceber a estipulação de período de tempo pertinente aos trâmites burocráticos (andamento dos processos nas repartições), inclusive a consideração de tempo para as decisões singulares e dos órgãos colegiados.

Entretanto, somente com a determinação (e aplicação) de medidas rigorosas (perempção do processo, punição do funcionário que procrastinar diligências, e do julgador que reter os autos além do prazo legal etc.) é que a garantia constitucional poderá ser eficaz.

No âmbito federal, a Lei nº 11.457, de 16.03.07, estipulou que “é obrigatório que seja proferida a decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

A consequência resultante da inobservância ao referido prazo terá de ser a extinção do processo, prejudicando o lançamento. O preceito significa a punição para a morosidade da Administração Fazendária, prestigiando o postulado da eficiência.

Compreende-se a aplicação de métodos e técnicas administrativas de cunho prático no âmbito fiscalizatório, como é o caso de diversas espécies de levantamentos prestigiando a praticabilidade com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.

Não há dúvida que as súmulas de jurisprudência administrativa revelam praticidade em razão de terem como objetivo a agilização dos processos. Entretanto, engessam a atividade do julgador, e, com o correr dos tempos, nem sempre continuam representando fielmente a postura do órgão administrativo.

Entretanto, além de os referidos expedientes fazendários não poderem violar (e sequer comprometer) princípios jurídicos, não podem sobrepor-se a certo formalismo previsto na legislação processual (prazos, requisitos em defesas, recursos, procedimentos nas decisões etc.).

4 Princípios específicos de natureza processual administrativa

4.1 Motivação

Princípio comezinho de direito administrativo estabelece que os atos de seus agentes, para terem eficácia, devem esclarecer os motivos, sendo inadmissível que, em quaisquer despachos ou decisões (respostas a consulta, julgamento de processos fiscais), as autoridades possam ficar alheias à referência ao fundamento de seus pronunciamentos.

No processo tributário apura-se que os contribuintes arguem diversas matérias pertinentes à defesa, sejam em âmbito preliminar (decadência, falta de ciência de documento, ofensa ao contraditório), ou mérito (ilegitimidade de parte, inexistência de fato gerador, incorreção de base de cálculo, alíquota, operação isenta).

Conquanto a lide possa ser rica de fundamentos jurídicos, e encontrar-se amparada em farta documentação oferecida pelos litigantes, alguns julgadores singulares têm se pautado por comportamento lacunoso, utilizando o chavão seguinte: “analisadas as alegações do contribuinte, a manifestação do fisco e examinados os dispositivos regulamentares, julgo procedente o auto de infração”.

Os tribunais administrativos nem sempre primam pelo exame rigoroso das alegações expendidas na lide, cingindo-se à mera manutenção (ou insubsistência) do julgado recorrido, deixando de adentrar no específico exame das questões suscitadas, omitindo a referência a documentos, valores etc.

Ressalve-se o processo em que o contribuinte levanta questões relativas à decadência e ao mérito (legitimidade da operação mercantil), tendo o julgador permanecido adstrito à matéria preliminar, situação em que não será necessário examinar o mérito.

A motivação indicará as razões que justifiquem a edição do ato, especialmente a regra de competência, os fundamentos de fato e de direito, e a finalidade objetivada, embora possa consistir na remissão a pareceres ou manifestações nele proferidas.

4.2 Verdade material

Este princípio objetiva descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador, e se a respectiva obrigação (principal ou acessória) teve nascimento.

No processo administrativo o julgador não deve se ater, exclusivamente, às alegações das partes (fisco e contribuinte), devendo tomar providências necessárias (diligências) para buscar a realidade fática, uma vez que a pretensão à obrigação tributária não nasce apenas dos argumentos e elementos fazendários contrapostos pelo autuado. Impõe-se a comprovação documental de que o ilícito tributário teria sido efetivamente prestado.

III Vícios processuais – Nulidade e anulação

Os procedimentos fiscais que não observam os elementos previstos no ordenamento jurídico não têm plena condição (formal e material) de atingir as almeçadas finalidades, de modo a oferecer segurança ao fisco e ao contribuinte.

Trata-se de invalidade dos atos administrativos de alcance diferenciado (nulidade ou anulabilidade), conforme se passa a analisar de modo objetivo e casuístico, a saber:

a) Nulidades

A legislação federal estabelece que “em razão de exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções,

omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado Auto de Infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada” (Decreto nº 70.235/72, art. 18, §3º, acrescentado pela Lei nº 8.748, de 09.12.93).

A legislação estadual (SP) estabelece que “as incorreções ou omissões do Auto de Infração não acarretarão sua nulidade, quando nele constarem elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator” (Lei nº 13.457/09, art. 11).

Também dispõe sobre os erros que poderão ser corrigidos pelo autuante, e órgão de julgamento, que só acarretarão nulidade dos atos que não puderem ser supridos ou retificados. Saneadas as irregularidades pela autoridade competente, e tendo havido prejuízo à defesa, será devolvido o autuado o prazo de trinta dias para pagamento do débito fiscal com desconto previsto à época da lavratura do auto de infração, ou para apresentação da defesa, relativamente aos itens retificados.

A legislação municipal (SP) também observa as regras básicas anteriormente referidas, destacando que as incorreções, omissões ou inexatidões da notificação de lançamento ou do auto de infração não o tornam nulo quando dele constem elementos suficientes para determinação do crédito tributário, caracterização da infração e identificação do autuado (Decreto nº 51.357/10, arts. 451 a 454).

Exemplos:

1. Auto de infração com dados incorretos relativos a:
 - a) contribuinte: exigência de pessoa física do sócio ao invés da pessoa jurídica, violando o princípio da personalidade jurídica;
 - b) descrição do fato gerador: exigência de imposto no caso de ter ocorrido o pagamento do tributo, desconsiderando o artigo 156, I, do CTN;
 - c) base de cálculo: aplicação de pauta, em contrariedade à Súmula nº 431 do STJ, dispondo que é ilegal a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal;
 - d) alíquota: aplicação de operação interna em negócios interestaduais;
 - e) tipificação da infração: artigo genérico do Regulamento, ao invés da aplicação de específico preceito de lei;
 - f) capitulação da penalidade: multa relativa a documento fiscal, no caso de falta de pagamento de tributo.
2. Auto de infração contrariando súmula vinculante do STF: inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis (Súmula nº 31).
3. Decisão fazendária que desconsidera coisa julgada administrativa ou judicial: violação ao artigo 156, IX e X, do CTN.
4. Falta de entrega das provas ao contribuinte: cerceamento do direito de defesa.

5. Negativa ao contribuinte de exame de novos documentos: violação ao princípio do contraditório.

6. Imposição de regime especial: violação aos princípios da legalidade, ao estipular prazo de pagamento de forma diversa da legislação; ao princípio do livre exercício do trabalho, ao dificultar a prática dos negócios dos contribuintes; e ao princípio do sigilo profissional, ao divulgar a situação econômica e financeira do contribuinte, expondo-o ao conhecimento da coletividade (v. STF. Ag. reg. no Re nº 567.871. 1ª Turma. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 23.03.11. Dje, p. 24, 06 abr. 2011).

7. Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre questões relativas à nulidade do processo:

Súmula nº 6: “É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte”.

Considera que o local da verificação da falta tem a ver com a jurisdição, e consequentemente, com a competência. Irrelevância do local físico da confecção do auto de infração, não implicando nulidade do feito sua lavratura fora do estabelecimento do contribuinte.

O “local da verificação da falta” (art. 10, caput, e II, do Decreto Federal nº 70.235/72) não pressupõe, literalmente, o espaço físico onde se encontra o estabelecimento da empresa. De outra forma inviável seria a fiscalização de empresa-matriz com filiais em todo o país quando a infração à legislação tributária estivesse adstrita aos estabelecimentos conexos. A sua concreção no âmbito da Delegacia jurisdicionante não traz quaisquer prejuízos ao sujeito passivo.

O lançamento pode ser realizado no estabelecimento do sujeito passivo, na repartição fiscal, ou, em qualquer outro local, desde que a autoridade disponha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do ato administrativo.

Importa levar em conta que o ato (qualquer local que seja realizado) deve conter os elementos necessários para a sua validade e eficácia: a) forma (requisitos legais); b) finalidade (fim público); c) motivo (descumprimento da obrigação tributária e descrição dos fatos); e d) objeto: certificar situação jurídica (infração e fatos que concorreram).

Não ocorrendo nenhum vício (formal ou material), e não causando dano ou dificuldade à defesa, é despiciendo o local da emissão do ato administrativo.

Súmula nº 7: “A ausência da indicação da data e da hora de lavratura de auto de infração não invalida o lançamento de ofício quando suprida pela data da ciência”.

A omissão dos requisitos de “data e hora” no auto de infração, previstos no processo administrativo fiscal (art. 10, II, do Decreto nº 70.235/72), pode não

constituir causa de nulidade na medida em que seja sanada, e não resultar prejuízo para o sujeito passivo (arts. 59 e 60 do referido Decreto).

A inexistência dos aspectos temporais (data e hora) na lavratura do auto denota mera irregularidade formal, não comprometendo a finalidade da exigência. Tais requisitos delimitam a aplicação dos dispositivos legais, consoante a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, espandendo-se o emprego de leis ulteriores à data da respectiva lavratura. A data da ciência terá a virtude jurídica de suprir a falta.

Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. O autuado pode revelar o conhecimento pleno de todas as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito.

Nesta situação descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou em razão de vício formal. Aplicam-se os princípios da instrumentalidade das formas e economia processual.

Todavia, a indicação (expressa e precisa) da data e hora constitui requisito fundamental, no caso de o sujeito passivo (no mesmo dia) haver formulado consulta à repartição sobre a interpretação de norma tributária aplicável a fatos operacionais, que estejam sendo tratados no auto de infração. Nesta situação, positivando-se a anterioridade da consulta restaria eivado de nulidade o lançamento tributário.

Súmula nº 8: “O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador”.

Considera a atribuição do auditor definida por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional do contador, nem registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

As atribuições dos atuais auditores fiscais (antigos auditores fiscais do Tesouro Nacional) foram estabelecidas na Lei Federal nº 2.354/54 (art. 7º), dispondo sobre a competência para proceder ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, realizar diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços, documentos apresentados, informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Desde a Medida Provisória nº 1915/99 — passando pela MP nº 2.093/2000 e reedições seguidas da MP nº 2.715/2001, convertidas na Lei Federal nº 10.593, de 2002 —, ficara evidente que não fora estabelecida prerrogativa de habilitação junto ao CRC como requisito para o exercício do cargo.

Para exercer a profissão de auditor fiscal é exigida tão somente a formação superior em qualquer ciência, tendo em vista tratar-se de cargo público, cujo objetivo é verificar o cumprimento das obrigações fiscais de todos os contribuintes, e não

só dos que têm escrituração contábil. A auditoria pode, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa, tais como saldo de fornecedores, clientes, bancos, informações cadastrais junto a outras repartições fiscais.

Em razão de os contribuintes terem se insurgido contra o fato de o auditor da Receita (AFRF) atuante não ter inscrição no CRC, o que impossibilitaria a realização de perícia contábil, o antigo Conselho de Contribuintes distinguiu a perícia contábil (atividade exercida por contabilistas) da auditoria fiscal (atividade desenvolvida por auditores fiscais).

O contador — que inegavelmente deve ser registrado no CRC —, ao realizar uma auditoria, tem por escopo verificar as operações e os lançamentos com a finalidade de emitir um parecer técnico de auditoria, atestando que as demonstrações financeiras da empresa correspondem à realidade dos fatos, e obedecem aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Seu âmbito de atuação é a lei comercial, tendo como destinatários os acionistas e o mercado acionário em geral.

O auditor — como agente do Estado — verifica operações contábeis tão somente com o objetivo de certificar-se do fiel cumprimento das obrigações tributárias. O escopo é a lei fiscal. O conhecimento contábil é meramente instrumental. Seu trabalho não servirá para dar qualquer informação à sociedade, mas para cobrar tributos que, eventualmente, não tenham sido pagos. Quem verifica sua competência e integridade, por meio da Administração direta, é o próprio Estado para que a atividade seja exercida de forma eficiente. Quem define suas atribuições é a lei federal, que não condiciona seja registrado em qualquer órgão, sequer exigindo a formação em Contabilidade.

Para verificar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, o AFRF se serve dos documentos e da contabilidade da empresa. Não significa que esteja desempenhando funções reservadas legalmente aos contadores habilitados, tais como a confecção e assinatura de demonstrativos contábeis, mas apenas servindo-se do trabalho produzido pelos contadores para sua fiscalização.

Entretanto, há que se convir que o procedimento fiscal pode implicar considerações de caráter nitidamente contábil, como é o caso de promover específicas qualificações, como “passivo fictício”, “ativo oculto”, “saldo credor de caixa”, com implicações tributárias.

Além disso, tendo formação distinta do bacharel em Direito — como é o caso de agentes originários da Engenharia, Economia etc. —, torna-se delicado promover interpretação das normas (plano formal, material etc.), que possa acarretar autos de infração.

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

Diretriz decorrente da interpretação de preceito legal (art. 23, II, do Decreto nº 70.235/72) que considera efetuada a intimação do contribuinte por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio, no caso, efetuada por servidor da repartição, com a prova do recebimento no seu domicílio tributário, sem exigir que seja entregue pessoalmente ao sujeito passivo.

Entendimento de que não há o rigor da intimação pessoal que supõe necessária a pessoalidade do ato. Correta a intimação mesmo que recebida na pessoa de outro indivíduo desinteressado e alheio, a exemplo do porteiro ou recepcionista do prédio, a empregada doméstica, ou familiar que se encontre no local, que tem eficácia e completa a relação processual entre o fisco e o contribuinte.

A jurisprudência é de sentir que a lei teria criado privilégio para a Fazenda, mesmo porque muitas empresas terceirizam as atividades da pessoa jurídica, tais como a vigilância, quase sempre incluída a portaria, limpeza etc. Se tal forma de administração for utilizada pela empresa, logicamente o recebedor não será seu empregado; aliás, tal condição não é sequer exigida por lei.

Ocorre a presunção de que a intimação teria sido efetivamente recebida, cabendo ao contribuinte comprovar que teria havido deficiência da referida intimação.

Entretanto, é cediço que o prévio conhecimento, pelo sujeito passivo, dos atos de comunicação constitui condição essencial de validade do processo administrativo tributário, agasalhando relevante princípio que deve estar presente nas relações entre o Poder Público e os administrados: o da boa-fé.

Estranha-se a diretriz consagrada com foros de compulsoriedade, investindo no denominado “recebedor de correspondência” de poderes para ser notificado em nome do sujeito passivo, “ainda que não seja o representante legal do destinatário”.

Nem a reconhecida informalidade do processo administrativo, e nem qualquer outra razão jurídica, mostra-se apta a justificar o enunciado em análise.

Os meios pelos quais as notificações e intimações podem ser realizadas nos processos são os mais variados, e, por certo, não prescindem daqueles que são frutos do desenvolvimento da informática (e-mail, por exemplo).

Todavia, isto não significa que se possa negligenciar ou abrir mão de cautela — essencial a qualquer ato de comunicação —, que é a certeza de ter ele atingido o objetivo de dar conhecimento da mensagem pessoalmente a seu destinatário, ou a quem possa legitimamente representá-lo e não a qualquer “recebedor de correspondência”, por menos qualificado que possa ser (zelador, porteiro, segurança, recepcionista e semelhantes).

Acolhemos as precisas lições do eminente Professor Eduardo Domingos Bottallo, que tanto tem colaborado para o aprimoramento do processo administrativo.

Súmula nº 27: “É válido o lançamento formalizado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo”.

Entendimento fundamentado nas normas básicas do CTN (arts. 194 e 195), do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72, arts. 9 e 10), e da legislação do imposto de renda, dispondo que a fiscalização do tributo compete às repartições encarregadas do lançamento, e especialmente aos auditores fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta no domicílio dos contribuintes.

A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do auditor no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento dos seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos e competente termo.

Diretriz de que o Mandado de Procedimento Fiscal emitido por específicas autoridades competentes, contendo o regramento básico destinado aos servidores e contribuintes, tem a natureza de portaria qualificada como ato administrativo interno, pelos quais os chefes de órgãos, repartições ou serviços expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou designam seus servidores para funções e cargos secundários.

Todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao MPF. Caso sejam descumpridas cabe a punição ao agente fazendário, mas não causam nulidade do lançamento porque não abordam aspectos relacionados à constituição do crédito tributário.

Respeitados os atos emanados pelas autoridades da RFB, o procedimento fiscal pode ser reconduzido por auditor fiscal de jurisdição diversa do fiscalizado. Para caracterizar a nulidade do procedimento, tem de se demonstrar que o fiscalizado ficou de interagir com as autoridades autuantes. Assevera-se que os órgãos não se confundem com o agente.

b) Anulação

Ato administrativo contendo vício implica invalidade, impondo-se o respectivo refazimento, aproveitando-se os atos anteriores que permanecem convalidados.

Exemplos:

1. Falta de motivação das decisões: a autoridade ou o órgão julgador profere decisão omissa quanto à apreciação dos argumentos oferecidos pelos litigantes (fisco e contribuinte).

2. Decisão sem exame da defesa: a autoridade superior deve decidir pela anulação da referida decisão, para que seja analisada a defesa.

3. Inexatidão material dos julgados: valores que não correspondem à mesma referência numérica objeto do lançamento, obrigando à retificação dos julgados.

4. Decisão “ultra petita”: decisão em recurso administrativo do contribuinte que mantém a exigência de três itens do auto de infração, apesar de a decisão singular

haver excluído um dos itens. Deve ser observada a máxima de que “a Administração não pode venire contra factum próprio.

5. Inscrição da dívida ativa sem apreciação do recurso interposto junto ao tribunal administrativo: tratando-se de controle da legalidade do crédito tributário, impõe-se a devolução do processo ao tribunal para que julgue o recurso, observando o devido processo legal.

6. Auto de infração atribuindo infrações a determinadas normas tributárias, e decisões condenando o contribuinte por infrações a normas de enquadramento diverso.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MELO, José Eduardo Soares de. Nulidades do processo administrativo tributário. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 67, p. 9-31, jan./fev. 2014.
