



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário

JUSSARA BRASIL RIBEIRO MOTA DOS SANTOS

**NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIAS POR
ERROS MATERIAL E PROCESSUAL.**

Salvador – Bahia

2017

JUSSARA BRASIL RIBEIRO MOTA DOS SANTOS

**NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIOS POR ERRO
MATERIAL E PROCESSUAL.**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito como parte das exigências para obtenção de Título de Especialização em Direito Tributário.

Salvador, 19 de setembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Coordenador: Prof. Dr. Eduardo Sabbag.

**Salvador – Bahia
2017**

Sumário

RESUMO	6
ABSTRACT.....	6
1- INTRODUÇÃO	8
2 - FILOSOFIA DO DIREITO	9
2.1 - COMO DEVEM OS PRÍNCIPES HONRAR A SUA PALAVRA	9
3 – CONTEXTO HISTÓRICO	11
4. ATOS ADMINISTRATIVOS	14
4.1 - CARACTERÍSTICAS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.....	16
4.1.1 - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE	16
4.1.2 – IMPERATIVIDADE	17
4.1.3 – AUTO-EXECUTORIEDADE	17
5 – DO VÍCIO JURÍDICO DO ATO ADMINISTRATIVO.....	18
6 – DOS TIPOS DE ATOS.....	19
6.1 – CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVO	19
6.1.1 – ATOS DE IMPÉRIO, GESTÃO E DE EXPEDIENTE.....	20
6.1.2 – QUANTO À FORMAÇÃO DOS ATOS = SIMPLES, COMPOSTO E COMPLEXO.	21
6.1.3 – QUANTO AO CONTEÚDO OU EFEITOS = CONSTITUTIVO, DECLARATÓRIO.	21
6.1.4 – QUANTO A EXEQUIBILIDADE = PERFEITO, IMPERFEITO, PENDENTE E CONSUMADO.	21
6.1.5 – FORMAS DE ATOS ADMINISTRATIVOS	22
7 – DA COMPETÊNCIA.....	23
7.1 – OS CRITÉRIOS DA COMPETÊNCIA.....	24
7.2 – DO OBJETO.....	24
7.3 – DO MOTIVO DO ATO ADMINISTRATIVO	27

7.4 - DISCRICIONARIEDADE E VINCULAÇÃO	27
7.5 – DA RELAÇÃO ENTRE MOTIVO E MOTIVAÇÃO	27
7.6 – DA FINALIDADE DO ATO ADMNISTRATIVO	30
8 - DA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES.....	31
9 - DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	32
9.1 - REVISÃO DO LANÇAMENTO E ERRO DE DIREITO	34
9.2 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO REALIZADA PELA AUTORIDADE FISCAL	37
9.3 – REVISÃO DO ATO-NORMA DE LANÇAMENTO.....	38
9.4 - O AUTO DE INFRAÇÃO	39
9.5 - CONCEITO DE AUTO DE INFRAÇÃO	40
10 – NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR VÍCIO FORMAL, PRESSUPOSTO DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN.....	44
10.1 – DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL, PRESSUPOSTO DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, II, DO CTN.....	46
10.2 - O PERIGO DO JULGAMENTO PELA APARÊNCIA.....	50
10.3 – DA MANUTENÇÃO DO EXERCÍCIO DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA NOS CASOS DE CONFISSÃO, DESISTÊNCIA DE DEFESA OU RECURSO E PAGAMENTO OU INÍCIO DE PAGAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	54
11 – DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, II, DO CTN	58
12 – DA REVISÃO DO LANÇAMENTO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO INICIADO POR AUTO DE INFRAÇÃO.....	59
12.1 - DA NULIDADE DA CDA E INSCRIÇÃO: AUSÊNCIA DE DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO	61
12.1.1 - ERRO MATERIAL OU FORMAL.....	63
12.1.2 - ERRO FORMAL.....	63

12.1.3 - ERRO MATERIAL.....	66
13 – CONCLUSÃO	70
14 – BIBLIOGRAFIA.....	72

RESUMO

A presente monografia pondera o conceito do vocábulo "atos administrativos que contenham erro material no lançamento", levando em conta a divergência existente sobre ato administrativo, ato jurídico administrativo, procedimento administrativo, ou ambos. Aborda o instituto da revogação no lançamento tributário. Enfatiza a hipótese de que na condição de ato, o lançamento tributário se sujeita às lições previstas no ramo do Direito Administrativo, especificamente, no que concerne à aplicação da teoria dos atos administrativos. Procuramos analisar a possibilidade da invalidação do lançamento tributário decorrente de vícios, com base na tradicional diferenciação entre atos nulos e anuláveis verificando o cabimento de revisão ou alteração do lançamento pelo fisco. Pois, a doutrina explica que o ato defeituoso permanecerá produzindo seus efeitos na esfera do processo, até que tenha decretada sua invalidação, podendo ser realizada ex-offício, ou por provocação das partes, mas sempre será dotada de um caráter de sanção. Portanto, para que o auto de infração seja considerado inválido, este deve ao mesmo tempo ser defeituoso e ocasionar um prejuízo. Compreende-se por prejuízo a capacidade distorcida de interpretar o ato e impede que a finalidade. O Contencioso Tributário/Fiscal é uma fase importantíssima do direito tributário, haja vista que inscritos em dívida ativa os créditos tributários se tornam títulos executivos extrajudiciais. Desta forma este estudo estimula compreender quais os elementos indispensáveis para Anulação do Auto de Infração.

Palavras-chaves: Lançamento tributário; Ato jurídico administrativo; Revogação; Regime jurídico; Invalididades do Auto de Infração; erros de fato e de direito.

ABSTRACT

The present work ponders the concept of the term "administrative acts that contain material error in launching", taking into account the existing divergence over administrative act, legal administrative, administrative procedure Act, or both. Discusses the revocation tax Institute at the launch. Emphasizes that on condition Act, the tax subject to launch lessons provided for in branch of administrative law,

specifically, with regard to the application of the theory of administrative acts. We seek to examine the possibility of invalidation of tax release due to addictions, based on the traditional differentiation between acts null and nullable checking the place of revision or modification of the launch by the IRS. Yes, the doctrine asserts that the defective Act will remain in the sphere of producing process, until you have declared your invalidation, and can be carried out ex officio, or provocation of the parties, but will always be provided with a sanctioning character. So, for that infraction is deemed invalid, it shall at the same time be defective and cause injury. Stands for prejudice the ability to interpret the Act's twisted and prevents the purpose. The Tax/tax Litigation is a very important phase of the tax law, enrolled in the active debt tax credits become enforceable instruments. Thus this study encourages understanding which elements indispensable for the infraction.

Keywords: tax Release; Legal administrative act; Repeal.

1- INTRODUÇÃO

O presente estudo versa sobre um caso prático, no qual houve concessão de liminar. O objetivo do presente trabalho é estudar os vícios que podem macular os atos administrativos de lançamento tributário, assim como os efeitos produzidos por esses vícios. Buscamos, com isso, estabelecer critérios seguros para diferenciar os vícios formais dos vícios materiais. Inicialmente, explanamos o nosso entendimento sobre a norma jurídica, no sentido de que ela sempre é construída pelo ser humano a partir dos enunciados prescritivos, deixando assentado que, uma vez compreendido o texto da lei, chega-se ao entendimento do contexto (norma). Em seguida, analisamos o ordenamento jurídico em movimento, sob a perspectiva dinâmica, a fim de examinar o mecanismo de incidência/aplicação das normas jurídicas gerais e abstratas ao caso concreto, quando a autoridade competente insere norma individual e concreta no sistema, veiculada pelo ato de lançamento. A origem dos vícios nos lançamentos tributários está neste processo de incidência da norma jurídica: desconformidades na aplicação das normas de direito formal resulta em vícios formais; nas normas de direito material, vícios materiais. Tratamos do ato jurídico sob as óticas do Direito Administrativo e Tributário, e os efeitos práticos desses atos na aplicação e sua possível anulação. Após estudamos as espécies de atos e suas abrangências, em seguidas a aplicação do ato no lançamento tributário. Delineamos o nosso entendimento em relação à estrutura do lançamento, composta por elementos intrínsecos e pressupostos extrínsecos. Depois de delineado a estrutura do ato de lançamento, seremos capazes de obter critérios objetivos e seguros para classificar as espécies de vícios que podem impregnar o lançamento. Desse modo, entendemos que o controle da legalidade poderá ser feito de acordo com duas vertentes: a regularidade formal e a regularidade material; a primeira, atrelada à conformidade dos pressupostos estranhos ao lançamento, que podem dar origem aos vícios formais; a segunda, relacionada à verificação da conformidade dos elementos essenciais, próprios do lançamento fixados na raiz dos vícios materiais. Por fim, abordamos os vícios nos lançamentos em uma visão essencialmente pragmática, com base em entendimentos exarados nos julgados do CARF e do STJ, os quais tem por intuito examinar a possibilidade ou não do controle jurisdicional da nulidade do auto de infração, decorrentes de atos administrativos

nulos, decorrentes de sua taxatividade e discricionariedade administrativa. Advertimos que este trabalho está sendo executado sob a luz de um caso prático, que teve seu início de forma administrativa, e posteriormente, passou para a instância judicial, que enfrenta o ordenamento supra e infralegal. O assunto é extenso, com escritos produtivos surpreendente, apesar das diferenças, por outro lado os julgados contribuem muito, vez que atacam o fato objetivamente, retirando as divergências no julgado. O Direito Tributário e o Administrativo, portanto, são essenciais para a composição deste trabalho. O campo Administrativo é extenso e o Direito Tributário é um emaranhado de normas, atos normativos, o que por vezes desanima o profissional, e requer maior muito mais atenção para calcarmos o êxito, portanto, o profissional da área tributário necessita de um aparato jurídico extenso, educação e humildade para lidar com os Entes Públicos, justamente pelo excesso de modificações da legislação específica. Aperfeiçoar dia a dia o estudo administrativo, tributário e as normas específicas, pode ser o início de uma carreira bem sucedida. Assim, é muito importante ter um material didático sempre atualizado, prestar atenção nos prazos, e escolher qual a melhor técnica de enfrentar a situação se administrativamente ou judicial.

2 - FILOSOFIA DO DIREITO

2.1 - COMO DEVEM OS PRÍNCIPES HONRAR A SUA PALAVRA

De modo a iniciar o presente trabalho, é fundamental que se remeta a um clássico da literatura, O Príncipe, o qual versa justamente sobre honra e verdade nas relações interpessoais.

"O quão louvável é que um príncipe honre a sua palavra e viva de uma forma íntegra, cada qual o compreenderá. Todavia, a experiência nos faz ver que, nestes nossos tempos, os príncipes que mais se destacaram pouco se preocuparam em honrar as suas promessas; que além disso, eles souberam, com astúcia ludibriar a opinião pública "e cervelli delli uomini" e que, por fim, ainda lograram vantagem sobre aqueles que basearam as suas condutas na lealdade.

Assim, devemos saber que existem dois modos de combater: um, com as leis; o outro, com a força. O primeiro modo é o próprio do homem; o segundo dos animais. Porém, como o primeiro muitas vezes mostra-se insuficiente, impõe-se um recurso ao segundo. Por conseguinte, a um príncipe é necessário saber valer-se dos seus atributos de animal e de homem, Esta regra é ministrada aos príncipes de uma forma velada pelos

escritores de outrora, em cujos textos lemos que Aquiles e que muitos outros daqueles príncipes do mundo antigo teriam sido confiados ao centauro. Quirão e sob a sua disciplina educados. Esta condição de ter como preceptor um ser metade animal e metade homem quer tão somente significar que um príncipe deve saber lançar mão de uma e de outra [face da sua] natureza, porquanto uma sem a outra não se fará perene. E pois que um príncipe precisa saber realmente valer-se da sua natureza animal, convém que tome como modelos a raposa e o leão: posto que a raposa mostre-se indefesa contra os lobos e o leão contra as armadilhas do homem, o príncipe proverá às suas carências com aquela conhecendo as armadilhas do homem e com este espavorindo os lobos. Com efeito, aqueles que unicamente como leões revelam a sua inabilidade. Portanto, não pode nem deve um soberano prudente cumprir as suas promessas quando um tal cumprimento ameaça voltar-se contra ele e quando se diluem as próprias razões que o levaram a prometer. Se os homens fossem todos bons, bom não seria esse preceito; mas, visto que eles são pérfidos e que, em teu favor, tampouco honrariam a sua palavra, etiam tu não tens de sentir-te no dever de, em seu favor, honrar a tua. Aliás, razões jamais faltam a um príncipe para fundamentar o descumprimento das suas promessas. Disso poderíamos dar inúmeros exemplos contemporâneos e mostrar quantas promessas de paz (e outras) tornaram-se irritas e caducaram por infidelidade dos princípios, e o quão maior foi o êxito daqueles que melhor souberam usar os atributos da raposa. Todavia, terás de saber como colorir essa face da tua natureza, fazendo-te um grande simulador e dissimulador. Ademais, são tão simples os homens e tão simplesmente eles conformam-se às exigências do seu presente, que aquele que sabe enganar encontra sempre um que, justamente se deixa enganar.

Dos exemplos mais recentes, há um que eu não gostaria de omitir. Alexandre VI jamais fez outra coisa, nem outra coisa jamais pensou que não fosse em iludir os homens, havendo sempre encontrado argumentos que lhe permitissem fazê-lo. Jamais outro homem foi tão veemente ao asseverar os seus propósitos, nem mais pródigo em juramentos que os reafirmassem, nem menos inclinados a cumpri-los. No entanto, as suas burlarias reverteram sempre ad votum [em seu favor], pois bem conhecia esta peculiaridade da vida pública

A um príncipe, portanto, não é necessário que de fato possua todas as sobreditas qualidades; é necessário, porém, e muito, que ele pareça possuí-las. Antes, ousa dizer que, possuindo-as e praticando-as sempre, elas redundam em prejuízo para si, ao passo que, simplesmente dando a impressão de possuí-las, as mesmas mostram toda a utilidade. Da mesma forma, tu, conquanto aparentes ser o que és- piedoso, fiel, humano, integro e religioso -, deves estar preocupado e apto para, em caso de necessidade, demudar-te no teu contraditório. E há que compreender-se que um príncipe, e máxime um novo príncipe, não poderá observar todas aquelas condições pelas quais os homens são tidos por bons, porquanto frequentemente, para conservar-se no poder, terá que agir contra a sua palavra e contra os preceitos da caridade, contra os da humanidade e contra os da religião. Por isso, será preciso que ele possua uma natural disposição para transmudar-se segundo o exijam os cambiantes ventos da fortuna e das circunstâncias, e, como eu dizia acima, que, havendo a possibilidade, ele não se aparte do bem, mas que, havendo a necessidade saiba valer-se do mal.

Deve, portanto, o príncipe tomar todo o cuidado para que da sua boca não saiam palavras que não estejam perfeitamente coadunadas com as cinco sobreditas qualidades e para parecer, aos que o veem e ouvem, de todo misericordioso, sincero, de todo integro, humanitário, de todo religioso, Nada, alias, se faz mais indispensavelmente do que passar a impressão de possuir esta última qualidade. Os homens, in universali, mais julgam pela visão que pelo tato, uma vez que todos podem facilmente ver; somente uns poucos sentir. Cada qual vê o que parece ser; somente uns poucos sentir.

Cada qual vê o que parece ser; poucos têm o sentimento daquilo que de fato é; e estes poucos não ousam contrapor à opinião dos muitos, que contam em sua defesa, com a majestade o Estado. Ademais, das ações de qualquer homem e, mormente das ações de quaisquer homem, e mormente das ações de um príncipe (nenhum tribunal sendo competente para julgá-lo) consideramos simplesmente os seus resultados. Em sendo assim, o príncipe deve fazer por onde alcançar e sustentar o seu poder: os meios serão sempre julgados honrosos e por todos elogiados, e isto porque apenas as suas aparências e às suas conseqüências ater-se à o vulgo, este vulgo cuja presença é predominantemente no mundo. De resto, pouco contam as minorias quando as maiorias têm onde se apoiar. Um certo principie dos tempos atuais, o qual não convém nomear, jamais exalta em suas predicas senão a paz e a boa fé, malgrado de uma e de outra seja ele um contumaz inimigo, Em realidade, houvesse desejado uma e usado a outra, este príncipe", por mais de uma vez, teria posto em risco a sua reputação e o seu poder."

MAQUIAVEL, Nicolau - O PRINCIPE- Capítulo XVIII

3 – CONTEXTO HISTÓRICO

Portugal passava por uma série crise econômica desde o século XVII, buscava todos os meios admissíveis para aumentar a arrecadação de impostos no Brasil. Advinda a descoberta de metais preciosos, as instituições metropolitanas adotaram várias medidas voltadas ao controle e à cobrança de impostos sobre a atividade aurífera. Em meados de 1702, estabeleceu a criação da Administração das Minas, uma espécie de governo apenas dedicado a controlar e dominar os lugares de onde o ouro era retirado.

As minas abertas à exploração de minério eram de propriedade do Rei, que, por sua vez, originava a doação a particulares que recebiam uma licença para promover a extração. Em geral, os territórios contemplados pela riqueza dos minerais eram divididos em datas de terra onde a extração era especificamente limitada. A doação de novas datas só acontecia assim que uma data era completamente consumida. Através sistema os portugueses proponham-se a aperfeiçoar o controle sobre a extração.

A exigência de impostos sobre a extração do ouro arrecadado variou muito ao longo do século XVIII, então se instituiu o quinto, recolhimento de imposto de recaia sobre o ouro extraído. O quinto foi uma primeira modalidade de arrecadação onde vinte por cento do ouro, da prata e dos diamantes recolhidos deveria ser repassado à Coroa. Já naquela época a fiscalização encontrava dificuldade em controlar a

arrecadação. Desta forma com uma fiscalização incipiente, as autoridades lusitanas sofreram muito com o contrabando de metais preciosos no Brasil.

O descaminho ilegal do ouro motivou a Coroa Portuguesa a transformar o sistema de cobrança com a substituição do quinto em fase pela finta. Assim, no novo sistema de finta, os exploradores das minas eram obrigados a produzirem trinta arrobas (aproximadamente 450 quilos) anualmente. Apesar disso, o sistema foi considerado injusto, já que a capacidade produtiva de uma data poderia variar muito. À medida que o tempo passava os portugueses aprimoraram a cobrança do quinto com a criação das Casas de Fundição.

O papel desempenhado pela Casa de Fundição era fundir o ouro em barras, as quais eram timbradas com o brasão da Coroa Portuguesa. Nesse instante era realizada a arrecadação do quinto e o restante do produto liberado para a comercialização. Com o passar do tempo, a intensificação das atividades de contrabando, as minas foram se tornando improdutivas, e o ciclo do ouro passou a ser escasso, o que tornou os portugueses ainda mais rigorosos. Além do quinto, os produtores teriam que então pagar mais impostos com o sistema de capitação.

Através do sistema de capitação, o explorador das minas necessitaria transferir uma quantidade de ouro proporcional ao número de escravos que tivesse sob a sua propriedade. Em vista disto, quanto mais escravos um explorador possuía, maiores eram as cobranças feitas sobre sua produção. Quando um produtor não era proprietário de escravos, ele deveria ainda assim pagar uma quantia proporcional à extração realizada por ele mesmo.

Segundo algumas estimativas, as cidades mineradoras já não conseguiam atingir a cotas e em pouco tempo, essa situação alimentou os conflitos entre a população colonial e as autoridades representantes do governo de Portugal. Entre essas

revoltas, a Inconfidência Mineira, ocorrida em 1789, foi uma das que tiveram maior impacto.

Portugal, também requeria a **derrama**, um novo imposto cobrado para complementar os débitos que os mineradores acumulavam junto à Coroa Portuguesa.

Considerado abusivo, esse imposto tinha muita rejeição pelos mineradores. Era uma prática opressora e injusta, onde em uma data específica divulgada por Portugal, soldados enviados pelas autoridades prendiam quem era contra, que protestava ou se negava a “colaborar”. Sendo assim, a elite intelectual e econômica da época juntou forças e se opuseram a Portugal. No ano de 1789, um grupo de poetas, profissionais liberais, mineradores e fazendeiros tramavam tomar controle de Minas Gerais e clamar contra a coroa.

A arrecadação de tributos sempre foi uma tarefa difícil. Não só boa parte dos contribuintes procura se esquivar do ônus fiscal por todos os meios, como existem outras dificuldades a serem contornadas. O sistema de arrecadação deve ser o menos gravoso possível para o contribuinte e o mais rentável para a Fazenda Pública. O pagamento do tributo deve ser facilitado, evitando que o contribuinte tenha que se deslocarem longas distâncias ou que tenha que enfrentar filas. Prazos, juros e multas devem ser estabelecidos com sensatez. E, acima de tudo, é necessário buscar a Justiça Fiscal.

Em tempos atuais o sistema tributário se ressentido de falhas graves, fáceis de apontar e difíceis de serem ajustadas. A Informática forneceu novos instrumentos para resolver parte desses problemas, mas há outros que ainda nos desafiam e talvez nos desafiem sempre.

Logo, imaginar o que seria a tarefa de controlar a arrecadação no Brasil Colônia, é algo inimaginável. A inexistência de meios de comunicação, as doenças os ataques e outros fatores, facilitaram muito o contrabando dos metais.

Outro fator que dificultava o controle era o fato de que alguns impostos eram locais ou regionais, ou seja, eram arrecadados apenas em algumas capitânicas. Isso já era consequência da extrema heterogeneidade e riqueza da economia brasileira.

A diversificação de produtos como açúcar, tabaco, ouro, diamantes, algodão, café, pau-brasil, carne de porco salgada, charque, milho, feijão, arroz, drogas do sertão, aguardente de cana, peixe, madeira de lei, couro e outros geram impostos.

O Fisco régio também cobrava impostos sobre escravos e sobre empregos públicos, sobre casas comerciais e sobre engenhos de açúcar, além de vender pólvora, sal e gêneros alimentícios. Até livros foram vendidos pelo governo no final do século XVIII, já que aqui existiam livrarias no Brasil.

A arrecadação era feita por "contratadores" ou "arrematantes", que adquiriam do Rei o direito de cobrar impostos sobre determinados produtos em determinadas regiões. Sendo a arrecadação realizada na província o pagamento era feito nas Provedorias (uma em cada capitania), nas alfândegas, nas casas de fundição ou nos "registros" e "contagens" (pedágios existentes nos limites das capitanias), através do Banco do Brasil.

Apesar disso, conclui-se que a Fazenda Real do Brasil, mesmo com sua precariedade da fiscalização sustentava o Brasil, Portugal e, por tabela, a Inglaterra, que ficava com o ouro brasileiro.

4. ATOS ADMINISTRATIVOS

O ato administrativo produz efeitos jurídicos imediatos. A produção de efeitos jurídicos constitui característica essencial ao ato administrativo, considerado em sentido restrito. Produzir efeitos jurídicos significa criar, extinguir, transformar direitos. E imediatos, porque os efeitos se produzem no caso concreto. Com essa afirmação, ficam afastados do conceito de ato administrativo os atos normativos, porque produzem efeitos gerais e abstratos.

Quando digo que o ato administrativo se submete a regime jurídico de direito público, eu afasto os atos de direito privado da Administração. Quando digo que ato administrativo está sujeito a controle pelo Poder Judiciário, estou distinguindo da sentença judicial, que também produz efeitos jurídicos no caso concreto e também se sujeita à lei.

Entretanto, não há uniformidade entre os autores quanto a um conceito de ato administrativo, e isso porque o conceito deve atender ao exato perfil do instituto.

Segundo Hely Lopes Meirelles: "Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".

J. Cretella Junior apresenta uma definição partindo do conceito de ato jurídico. Segundo ele, ato administrativo é "a manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa".

Para Celso Antonio Bandeira de Mello é a "declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes - como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei, a título de lhe dar cumprimento, e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional".

Tal conceito abrange os atos gerais e abstratos, como os regulamentos e instruções, e atos convencionais, como os contratos administrativos.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ato administrativo é "a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário".

Nesse último conceito só se incluem os atos que produzem efeitos imediatos, excluindo do conceito o regulamento, que, quanto ao conteúdo, se aproxima mais da lei, afastando, também, os atos não produtores de efeitos jurídicos diretos, como os atos materiais e os enunciativos.

4.1 - CARACTERÍSTICAS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Os atos administrativos, como manifestação do Poder Público, possuem atributos que lhes conferem peculiares. Os atributos do ato administrativo são:

4.1.1 - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE

A Presunção de Legitimidade dispõe que toda atividade da Administração Pública, devem ser realizadas por agentes capazes e obedecerem as leis, sendo exigências imediatas a celeridade e segurança das atividades administrativas; que justificam a presunção da legitimidade, com vistas a dar à atuação da Administração todas as condições de aplicar o ato operante e exequível, livre de contestações por parte das pessoas a eles sujeitas.

A presunção de legitimidade permite à imediata execução, competindo ao interessado, prazo para impugnar, a prova de tal assertiva, não tendo ela, porém, o condão de suspender a eficácia que do ato.

Só por procedimento judicial ou na hipótese de revisão no âmbito da Administração, poderá o ato administrativo deixar de gerar seus efeitos.

Aliás, os efeitos decorrentes do ato nascem com a sua formação, estabelecido nas normas regulamentares, depois de cumpridas as formalidades intrínsecas e extrínsecas.

Ao final do procedimento estabelecido em lei, o ato adquire a eficácia, podendo, ainda, não ser ainda exequível, em virtude da existência de condição suspensiva, como a homologação e, a aprovação.

Somente após o cumprimento dessas condições, terá o ato a exequibilidade, tornando-o operante e válido. A eficácia é, tão somente, a aptidão para atuar, ao passo que a exequibilidade é a disponibilidade do ato para produzir imediatamente os seus efeitos finais.

Logo, a perfeição do ato se subordina à coexistência da eficácia e exequibilidade, requisitos obrigatórios eficácia e exigibilidade.

4.1.2 – IMPERATIVIDADE

A imperatividade é um atributo próprio dos atos administrativos normativos, ordinatórios, punitivos que impõe a coercibilidade para o seu cumprimento ou execução. O descumprimento do ato sujeita o particular à força impositiva própria do Poder Público, ou seja, à execução forçada pela Administração ou pelo Judiciário.

A imperatividade independe de o seu destinatário considerar válido ou inválido o ato, posto que apenas após obter o pronunciamento da Administração ou do Judiciário é que poderá furtar-se à obediência da determinação administrativa.

4.1.3 – AUTO-EXECUTORIEDADE

A auto-executoriedade dos atos administrativos, é o princípio segundo o qual a administração pode executar seu ato sem necessitar recorrer ao poder judiciário impondo aos particulares, de forma coativa, o fiel cumprimento das determinações neles consubstanciadas.

Essa característica é mais específica, e se externa com maior frequência em atos decorrentes do poder de polícia, em que se determina a interdição de atividades, demolição de prédios, apreensão e destruição de produtos deteriorados.

Estes atos, evidentemente, reclamam uma atuação eficaz e pronta da Administração, não podendo, por isso, a sua execução ficar à mercê da manifestação ou da autorização de outro poder ou de outros órgãos.

A autoexecutoriedade suporta limitações, já que não se aplica às penalidades de natureza pecuniária, como as multas decorrentes de infrações a obrigações tributárias. Tal atributo administrativo permanece na dependência da decisão que se pretenda executar, ter sido precedida de notificação, acompanhada do respectivo auto circunstanciado, através, dos quais se comprove a legalidade de atuação do Poder Público.

O administrado, porém, não poderá se opor à execução do ato, alegando violação de normas ou procedimentos indispensáveis à validade da atuação

administrativa. Eventual irresignação deverá ser questionada Administrativa ou Judicialmente, através de procedimentos próprios, e com a concessão de liminares que ficará deixando o ato de execução sobrestada até final julgamento da lide.

Logo, é necessário que a vontade emane de agente da Administração Pública ou dotado de prerrogativas desta. Em seguida, seu conteúdo há de propiciar a produção de efeitos jurídicos com fim público. Por fim, deve toda essa categoria de atos ser regida basicamente pelo direito público.

5 – DO VÍCIO JURÍDICO DO ATO ADMINISTRATIVO

Na realidade requisito ou pressuposto sobre os vícios dos atos administrativos estão disposto no Art. 2º da Lei nº 4717/65, que se destina a vincular o ato aos requisitos legais de direito público que produz efeito jurídico imediato, sendo passível de controle.

LEI 4717/65

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

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

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

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

6 – DOS TIPOS DE ATOS

As noções de ato jurídico e de ato administrativo têm vários pontos comuns. No direito privado, o ato jurídico possui a característica primordial de ser um ato de vontade, com idoneidade de infundir determinados efeitos no mundo jurídico. “Adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, eis, em poucas palavras, em toda a sua extensão e profundidade, o vasto alcance dos atos jurídicos”, como bem registra WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO Trata-se, pois, de instituto que revela a primazia da vontade. Os elementos estruturais do ato jurídico – o sujeito, o objeto, a forma e a própria vontade – garantem sua presença também no ato administrativo. Ocorre que neste o sujeito e o objeto têm qualificações especiais: o sujeito é sempre um agente investido de prerrogativas públicas, e o objeto há de estar preordenado a determinado fim de interesse público. Mas no fundo será ele um instrumento da vontade para a produção dos mesmos efeitos do ato jurídico. (Carvalho Filho, José dos Santos – Manual de Direito administrativo, 21^a edição revista, 2008 fls. 91 a 165).

6.1 – CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVO

A classificação dos atos administrativos não é assunto uniforme entre os doutrinadores.

Muitos são os critérios usados na classificação e podemos analisar os seguintes: Quanto ao destinatário = Gerais e Individuais.

Atos gerais: São expedidos sem destinatário certo e se dirigem a todos que se encontrem na mesma situação abrangida pela norma. São os regulamentos, as portarias, as circulares, as instruções.

Atos individuais: São dirigidos a destinatários certos e criam uma situação jurídica particular. Produzem efeitos no caso concreto como nas nomeações, demissões, licenças, desapropriações, etc.

Geram direitos subjetivos para seus destinatários e criam encargos administrativos.

Se praticados ilegalmente, admitem anulação pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário.

6.1.1 – ATOS DE IMPÉRIO, GESTÃO E DE EXPEDIENTE.

Atos de Império: São todos aqueles em que a Administração age usando de sua supremacia sobre o administrado ou servidor, sendo impostos unilateral e coercitivamente, independente de autorização judicial.

Trata-se de uma situação especial da Administração, em que se expressa a vontade onipotente do Estado. Só pode ocorrer o ato de império na declaração unilateral de vontade da Administração.

Atos de gestão: São aqueles praticados pela Administração em situação de igualdade com o particular. Nesta situação a Administração não atua usando o poder de coerção.

Atos de Expediente: São aqueles destinados a dar andamento aos processos aos papéis que tramitam nas repartições públicas à espera de uma decisão da autoridade competente.

Em geral são executados por funcionários subalternos que não têm força de decisão e apenas dão continuidade ao serviço interno da repartição.

6.1.2 – QUANTO À FORMAÇÃO DOS ATOS = SIMPLES, COMPOSTO E COMPLEXO.

Simples: decorre da vontade de um único órgão, seja ele singular ou colegiado - exemplo: nomeação pelo Presidente da República, decisão de um Conselho, etc.

Complexo: decorre da manifestação de dois ou mais órgãos; de duas ou mais vontades que se unem para formar um único ato. Exemplo: Decreto do prefeito referendado pelo secretário.

Composto: manifestação de dois ou mais órgãos, em que um edita o ato principal e o outro será acessório. Exemplo: nomeação de ministro do Superior Tribunal feito pelo Presidente da República e que depende de aprovação do Senado. A nomeação é o ato principal e a aprovação o acessório.

6.1.3 – QUANTO AO CONTEÚDO OU EFEITOS = CONSTITUTIVO, DECLARATÓRIO.

Constitutivo: é aquele que cria uma nova situação jurídica para o administrado, criando, modificando ou extinguindo o seu direito. Exemplo: dispensa, aplicação de penalidade, revogação;

Declaratório: é o ato em que a Administração reconhece um direito existente anteriormente. Exemplo: licença, isenção.

6.1.4 – QUANTO A EXEQUIBILIDADE = PERFEITO, IMPERFEITO, PENDENTE E CONSUMADO.

Perfeito: Está plenamente formado e com condições de produzir efeitos.

Imperfeito: Está incompleto em sua formação, falta um ato complementar. Exemplo: A falta da publicação do ato.

Pendente: Está sujeito a condição para que comece a produzir efeitos.

Consumado: Já exauriu seus efeitos. Já não poderá ser atacado, seja pela via da Administração ou pela via do Judiciário. Pode, contudo, gerar a responsabilidade do Estado.

Discricionários: São praticados com liberdade de escolha do seu conteúdo, do seu destinatário, de sua conveniência, de sua oportunidade e do seu modo de realização. Fundamentam-se no Poder Discricionário da Administração.

Vinculados: Sua realização depende das condições impostas pela lei, ficando tolhida a liberdade do administrador.

Muitas são as formas de classificação dos atos administrativos. Contudo, as formas retro referidas são as mais importantes.

6.1.5 – FORMAS DE ATOS ADMINISTRATIVOS

O Decreto: É ato emanado do Poder Executivo. Pode ser dirigido abstratamente às pessoas em geral, ou a pessoas, ou a um grupo de pessoas determinadas.

Exemplo: decreto de desapropriação.

A Resolução: As resoluções são atos administrativos normativos que partem de autoridade superiores, mas não do chefe do executivo, através das quais disciplinam matéria de sua competência específica.

As resoluções não podem contrariar os regulamentos e os regimentos, mas explicá-los. As resoluções podem produzir efeitos externos.

A Portaria: São atos internos emanados dos chefes dos órgãos, destinados aos seus subordinados, expedindo determinações gerais ou especiais. Podem iniciar sindicâncias ou processos administrativos.

A Circular: É o instrumento usado para a transmissão de ordens internas uniformes, incumbindo de certos serviços ou atribuições a certos funcionários.

O Despacho: É o ato que envolve a decisão da Administração sobre assuntos de interesse individual ou coletivo submetidos à sua apreciação. Este despacho não se confunde com os despachos do Poder Judiciário.

O despacho normativo é aquele que, proferido num caso individual, gera a determinação de ser aplicado em geral nos casos idênticos, vigorando como norma interna administrativa.

A Constituição Federal assegura ao particular o direito de tomar conhecimento dos despachos administrativos, sua publicidade é necessária.

O Alvará: O alvará é a forma, o revestimento exterior da licença, da autorização, que são o conteúdo do ato administrativo. É o instrumento pelo qual a licença e a autorização são concedidas.

7 – DA COMPETÊNCIA

Competência é o círculo definido por lei dentro do qual podem os agentes exercer legitimamente sua atividade. Na verdade, poder-se-ia classificar esse tipo de competência como *administrativa*, para colocá-la em plano diverso das competências legislativa e jurisdicional. O instituto da competência destina-se na necessidade de divisão do trabalho, entre os vários agentes do Estado, e é por esse motivo que o instituto é estudado dentro dos três Poderes de Estado Executivo, Legislativo e Judiciário, incumbidos, como se sabe, do exercício daquelas funções.

Portanto, capacidade é a idoneidade de atribuir-se a alguém a titularidade de relações jurídicas.

No direito público há um *plus* em relação ao direito privado: naquele se exige que, além das condições normais necessárias à capacidade, atue o sujeito da vontade *dentro da esfera que a lei traçou*.

Como o Estado possui, pessoa jurídica que é, as condições normais de capacidade, fica a necessidade de averiguar a condição específica, vale dizer, a competência administrativa de seu agente.²⁶

Fixada por meio de lei. Contudo, a emenda constitucional 32/2001 modificou a constituição (art. 84, VI, b) permitindo ao Presidente da República disposição, mediante decreto autônomo, sobre “organização e funcionamento da administração federal”. (26 CRETELLA JR., Curso, p. 284.)

7.1 – OS CRITÉRIOS DA COMPETÊNCIA

Irrenunciabilidade: Possui caráter relativo e o que relativiza são os institutos da delegação e evocação.

Inderrogabilidade: não pode ser derogado, seu conteúdo ou titularidade não pode ser operado por mero acordo de vontades entre as partes ou poder público. É característica de caráter absoluto.

Improrrogabilidade: Limita a atuação dos agentes à suas competências previstas em lei. Possui caráter relativo que se refere ao exercício da competência e não à sua titularidade.

Imprescritibilidade: As competências devem ser exercidas a qualquer tempo. O agente público é obrigado a exercer suas competências a qualquer tempo, salvo nas hipóteses a que a lei estabelece prazos da administração”.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro. “A competência é definida como um conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”. (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo ed. Atlas, pág. 205, 24º edição. 2011).

7.2 – DO OBJETO

Objeto é o conteúdo do ato, é através dele que a Administração exerce seu poder, concede um benefício, aplica uma sanção, declara sua vontade ou um direito ao administrador etc.

Juntamente com o motivo, que pode não estar previsto expressamente na legislação, cabendo ao agente competente a opção que seja mais oportuna e

conveniente ao interesse público, caracterizando, então o exercício do Poder Discricionário.

Constitui como informa o próprio termo, o objetivo imediato da vontade exteriorizada pelo ato, a proposta, enfim, do agente que manifestou a vontade com vistas a determinado alvo.³⁶

Pode o objeto do ato administrativo consistir na aquisição, no resguardo, na transferência, na modificação, na extinção ou na declaração de direitos, conforme o fim a que a vontade se preordenar. Por exemplo: uma licença para construção tem por objeto permitir que o interessado possa edificar de forma legítima; o objeto de uma multa é punir o transgressor de norma administrativa; na nomeação, o objeto é admitir o indivíduo no serviço público etc.³⁵

Dessa forma, o objeto determina o elemento do ato administrativo, que se identifica com seu próprio conteúdo, por meio do qual a Administração Pública explica seu interesse ou atesta relações jurídicas preexistente.(OLIVEIR, Regis Fernandes de. Ato Administrativo, 2 ed. São Paulo - Editora Revista dos Tribunais, 1980, p 57.)

A forma é o meio pelo qual se exterioriza a vontade. A vontade, tomada de modo isolado, reside na mente como elemento de caráter subjetivo.

Quando se projeta, é necessário que o faça através da forma. Por isso mesmo é que a forma é elemento que integra a própria formação do ato. Sem sua presença, o ato (diga-se qualquer ato que vise a produção de efeitos) sequer completa o ciclo de existência.

A forma, como concepção material, não se identifica com a forma na concepção jurídica.

De fato, uma coisa é o ato ter forma, e outra, diversa, é o ato ter forma *válida*.

Por isso, para ser considerada válida, a forma do ato deve compatibilizar-se com não basta simplesmente a exteriorização da vontade pelo agente administrativo; urge que o faça nos termos em que a lei a estabeleceu, pena de ficar o ato inquinado de vício de legalidade suficiente para provocar-lhe a invalidação.⁴¹

O aspecto relativo à forma válida tem estreita conexão com os *procedimentos administrativos*. Constantemente, a lei impõe que certos atos sejam precedidos de uma série formal de atividades (é o caso da licitação, por exemplo).

O ato administrativo é o ponto em que culmina a sequência de atos prévios

Por ter essa natureza, estará sua validade comprometida se não for observado todo o procedimento, todo o *iter* que a lei contemplou, observância essa, aliás, que decorre do princípio do devido processo legal, consagrado em todo sistema jurídico moderno. Não obstante, é preciso reconhecer que a análise da adequação da forma à lei exige carga de comedimento e razoabilidade por parte do intérprete. Em consequência, haverá hipóteses em que o vício de forma constitui, em última instância, mera irregularidade sanável, sem afetar a órbita jurídica de quem quer que seja; em tais casos não precisará haver anulação, mas simples correção, o que se pode formalizar pelo instituto da convalidação do ato. Se o ato foi formalizado por “portaria”, ao invés de sê-lo por “ordem de serviço”, como exigia a lei, seria rematado exagero anular o ato, pois que o erro de denominação não interferiu no conteúdo legítimo do ato.

Em outras hipóteses, porém, o vício na forma é insanável, porque afeta o ato em seu próprio conteúdo. É o caso, por exemplo, de resolução que declare determinado imóvel como de utilidade pública para fins de desapropriação. Como a lei exige o decreto do Chefe do Executivo para tal fim (art. 6º, Decreto-lei nº 3.365/1941), aquele ato tem vício insanável e, por isso, torna-se passível de anulação. Embora se distinga forma e procedimento, no sentido de que aquela indica apenas a exteriorização da vontade e este uma sequência ordenada de atos e atividades, costuma-se caracterizar os defeitos em ambos como vícios de forma. 46 É o caso, por exemplo, de portaria de demissão de servidor estável, sem a observância do processo administrativo prévio (art. 41, § 1º, II, CF). Ou ainda do ato permissivo de contratação direta de empresa para realizar obra pública em hipótese na qual a lei exija o procedimento licitatório.

Em face das considerações apontadas, podemos concluir que a inobservância da forma prevista em lei para a expedição do ato administrativo poderá configura-lo como sendo ato inválido, comprometendo a produção dos seus respectivos efeitos jurídicos.

7.3 – DO MOTIVO DO ATO ADMINISTRATIVO

Motivo compreende as situações, de direito e de fato, que determinam ou que autorizam a realização do ato administrativo. É toda a vontade emitida por agente da Administração, resulta da impulsão de certos fatores fáticos ou jurídicos. Significa que é inaceitável, em sede de direito público, a prática de ato administrativo sem que seu autor tenha tido, para tanto, razões de fato ou de direito, responsáveis pela extroversão da vontade. Pode-se, pois, conceituar o motivo como a situação de fato ou de direito que gera a vontade do agente quando pratica o ato administrativo.

7.4 - DISCRICIONARIEDADE E VINCULAÇÃO

Tendo em conta o tipo de situação por força da qual o ato é praticado, classifica--se o motivo em motivo de direito e motivo de fato. Motivo de direito é a situação de fato eleita pela norma legal como cumprir a designação administrativa.

Motivo de fato é a própria situação de fato ocorrida no mundo empírico, sem descrição na norma legal.

7.5 – DA RELAÇÃO ENTRE MOTIVO E MOTIVAÇÃO

A despeito da divergência que grassa entre alguns autores a propósito dos conceitos de motivo e motivação, tem-se firmado a orientação que os distingue e pela qual são eles configurados como institutos autônomos.

Motivo, como vimos, é a situação de fato (alguns denominam de “circunstâncias de fato”) por meio da qual é deflagrada a manifestação de vontade da Administração.

Motivação, como bem sintetiza CRETELLA JR., “é a justificativa do pronunciamento tomado”, o que ocorre mais usualmente em atos cuja resolução ou

decisão é precedida, no texto, dos fundamentos que conduziram à prática do ato. Em outras palavras: a motivação exprime de modo expresso e textual todas as situações de fato que levaram o agente à manifestação da vontade.

Ao discorrer do mencionado pressuposto de validade do ato administrativo, Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito administrativo, 26, ed, São Paulo. Malheiros Editores, 2009, p 391;392

O motivo pode ser previsto ou não. Quando previsto em lei, o Agente só pode praticar o ato que houver ocorrido a situação prevista. Quando não há previsão legal, o agente tem liberdade de escolha da situação(motivo) em vista da qual editará o ato. É que, mesmo se a lei não alude expressamente aos motivos propiciatórios ou exigentes de um ato, nem por isso haverá liberdade para expedi-lo sem motivo ou perante um motivo qualquer. Só serão de aceitar os que possam ser havidos como implicitamente admitidos pela lei à vista daquele caso concreto, por corresponderem a supostos fáticos idôneos para demandar ou comportar a prática daquele específico ato espelhando dessarte, sintonia com a finalidade legal. Em tempo, prestantes serão os motivos que revelam pertinência lógica adequação racional ao conteúdo do ato, ao lume do interesse prestigiado na lei aplicada.

É imperioso considerar, na hipótese, que a motivação pode ser contextual ou de outra referência ou lugar. Naquela a justificativa se situa no próprio bojo do ato administrativo, ao passo que na última se encontra em local ou instrumento diverso. O importante é a verificação de sua existência, pois que, esteja onde estiver, a motivação representa o elemento inspirador da manifestação da vontade do administrador.

Trava-se grande discussão a respeito da obrigatoriedade ou não da motivação nos atos administrativos. Alguns estudiosos entendem que é obrigatória; outros, que a obrigatoriedade se circunscreve apenas aos atos vinculados.⁴⁹ Pensamos, todavia, diferentemente. Como a lei já predetermina todos os elementos do ato vinculado, o exame de legalidade consistirá apenas no confronto do motivo do ato com o motivo legal. Nos atos discricionários, ao revés, sempre poderá haver algum subjetivismo e, desse modo, mais necessária é a motivação nesses atos para, em nome da transparência, permitir-se a sindicabilidade da congruência entre sua justificativa e a realidade fática na qual se inspirou a vontade administrativa. Registre-se, ainda, que autorizada doutrina considera indispensável a motivação

também nos atos vinculados.⁵¹ O que temos notado em diversos doutrinadores e decisões judiciais é que não tem havido uma análise mais precisa e técnica a respeito do tema. Além do mais, frequentemente se tem confundido motivo e motivação, fazendo-se menção a esta quando, na realidade, se quer aludir àquele.

Importante esclarecer a distinção entre motivo e motivação. A Motivação é a explicitação dos motivos e demais pressupostos exigidos legalmente para a prática do ato. A motivação se relaciona à forma do ato administrativo e consiste na exposição formal do motivo.

"O Motivo constitui o processo mental interno ao agente que pratica o ato, a Motivação consiste na exteriorização formal do motivo, visando a propiciar o controle quanto à regularidade do ato. Motivação é a exposição escrita dos motivos de fato e direito que levaram o agente à prática de determinado ato". (JUSTEN FILHO, 2006, p. 205)

A partir dessa diferenciação, interessante mencionar a teoria dos motivos determinantes, que vincula a validade do ato aos motivos indicados como seu fundamento, de modo que, se inexistentes ou inverídicos os motivos, nulo será o ato. Segundo essa teoria, ainda que a lei não exija a motivação, havendo motivação, este será vinculado à sua validade.

Se o motivo for vinculado (expresso em lei), o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será inválido, ou, ao menos, invalidável por ausência de motivação. Quando, no entanto, a lei não exige o motivo para perfeição do ato, fica o agente com a faculdade discricionária de praticá-lo sem motivação, mas, se o fizer, vincula-se à obrigação de demonstrar sua efetiva ocorrência. (MEIRELLES, 1996, p. 137)

Exemplo amplamente divulgado pela doutrina são as exonerações ad nutum. A exoneração de servidor público ocupante de cargo de livre nomeação e exoneração prescinde motivação, mas, caso o agente público que praticou o ato resolva motivá-lo, esta motivação deverá ser verdadeira, sob pena de nulidade.

7.6 – DA FINALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Finalidade é o elemento pelo qual todo ato administrativo deve estar dirigido ao interesse público. Realmente não se pode conceber que o administrador, como gestor de bens e interesses da coletividade, possa estar voltado a interesses privados. O intuito de sua atividade deve ser o bem comum, o atendimento aos reclamos da comunidade, porque essa de fato é a sua função. Nesse ângulo, é imperioso observar que o resultado da conduta pressupõe o motivo do ato, vale dizer, o motivo caminha em direção à finalidade. Já vimos anteriormente que o desrespeito ao interesse público constitui abuso de poder sob a forma de desvio de finalidade. Não se pode esquecer também que conduta desse tipo ofende os princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa, porque, no primeiro caso, enseja tratamento diferenciado a administrados na mesma situação jurídica, e, no segundo, porque relega os preceitos éticos que devem nortear a Administração. Tais princípios estão expressos no art. 37, caput, da Constituição Federal.

Exemplo de desvio de finalidade é aquele em que o Estado desapropria um imóvel de propriedade de desafeto do Chefe do Executivo com o fim predeterminado de prejudicá-lo. Ou aquele em que se concedem vantagens apenas a servidores válidos. O agente, nesse caso, afasta-se do objetivo que deve guiar a atividade administrativa, vale dizer, o interesse público. Os autores modernos mostram a existência de um elo indissociável entre a finalidade e a competência, seja vinculado ou discricionário o ato. A finalidade, retratada pelo interesse público da conduta administrativa, não poderia refugir ao âmbito competência que a lei outorgou ao agente. Em outras palavras, significa que, quando a lei define a competência do agente, a ela já vincula a finalidade a ser perseguida pelo agente. Daí a acertada observação de que “ocorre o desvio de poder quando a autoridade administrativa, no uso de sua competência, movimenta-se tendente à concreção de um fim, ao qual não se encontra vinculada, ex vi da regra de competência”.

Segundo alguns especialistas, o desvio de finalidade seria um vício objetivo, consistindo no distanciamento entre o exercício da competência e a finalidade.

Na verdade, o fato em si de estar a conduta apartada do fim legal não retrata necessariamente o desvio de finalidade, vez que até por erro ou ineficiência pode o

agente cometer ilegalidade. O desvio pressupõe o animus, vale dizer, a intenção deliberada de ofender o objetivo de interesse público que lhe deve nortear o comportamento. Sem esse elemento subjetivo, haverá ilegalidade, mas não propriamente desvio de finalidade.

A finalidade consiste em um efeito jurídico "mediato", ou seja, um resultado esperado pela Administração Pública em virtude da prática do ato administrativo; cujo "objeto" representa o efeito jurídico "imediato" que o ato administrativo produz - aquisição, transformação ou extinção de direitos. (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo, 12ª ed. São Paulo - Editora Atlas 2000,p 194).

8 - DA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES

Desenvolvida no Direito francês, a teoria dos motivos determinantes baseia-se no princípio de que o motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação da vontade. E não se afigura estranho que se chegue a essa conclusão: se o motivo se conceitua como a própria situação de fato que impele a vontade do administrador, a inexistência dessa situação provoca a invalidação do ato. LAUBADÈRE, tratando dos vícios no motivo, refere-se a duas espécies, e uma delas é exatamente a falta de correspondência do motivo com a realidade fática ou jurídica. Registra o autor: "O ato administrativo pode ser ilegal porque os motivos alegados pelo autor não existiram, na realidade, ou não têm o caráter jurídico que o autor lhes emprestou; é a ilegalidade por inexistência material ou jurídica dos motivos (considerada, ainda, erro de fato ou de direito)".

Acertada, pois, a lição segundo a qual "tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade". A aplicação mais importante desse princípio incide sobre os discricionários, exatamente aqueles em que se permite ao agente maior liberdade de aferição da conduta. Mesmo que um ato administrativo seja discricionário, não exigindo, portanto, expressa motivação, esta, se existir, passa a vincular o agente aos termos em que foi mencionada.

Se o interessado comprovar que inexistente a realidade fática mencionada no ato como determinante da vontade, estará ele irremediavelmente inquinado de vício de legalidade. Veja-se um exemplo: se um servidor requer suas férias para determinado mês, pode o chefe da repartição indeferir-las sem deixar expresso no ato o motivo; se, todavia, indefere o pedido sob a alegação de que há falta de pessoal na repartição, e o interessado prova que, ao contrário, há excesso, o ato estará viciado no motivo. Vale dizer: terá havido incompatibilidade entre o motivo expresso no ato e a realidade fática; esta não se coaduna com o motivo determinante.

9 - DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O art.3º, do CTN dispõe que tributo corresponde a uma prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e que não constitua sanção a ato ilícito. Esta atividade é exatamente o lançamento tributário.

Lei 5172/66

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

Assim, o lançamento tributário é o ato administrativo que constitui a cobrança de um tributo. Portanto, quando um indivíduo pratica um ato descrito como tributo, ou seja, pratica uma hipótese de incidência tributária. Surge o que se chama como fato gerador.

Quando se fala em atividade administrativa plenamente vinculada, quer se dizer que o lançamento tributário não está sujeito aos critérios de conveniência e oportunidade, pois estes critérios são atos discricionários, mas sim a atos vinculados.

O lançamento está prevista no art.142 do CTN, o qual dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, mas na verdade o lançamento é o último ato de um determinado procedimento. O principal papel do lançamento é constituir o crédito tributário, mas é

também um ato que visa verificar a ocorrência do fato gerador. Assim, o lançamento possui dupla função: Constituir o crédito tributário e declara a obrigação tributária, através dos seguintes lançamentos.

Lançamento de ofício ou direito: Art. 149 CTN - A autoridade administrativa possui todas as informações necessárias para efetuar a cobrança. O fisco realiza o ato de lançamento independente de qualquer colaboração do contribuinte. (ITPU, auto de infração, taxas, contribuição de melhoria).

Lançamento misto ou por declaração: Art. 147 CTN - O lançamento é feito em face da declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro. Neste caso o fisco e o contribuinte realizam troca de informações. Por não ter dados suficientes para lançar, o fisco exige que o contribuinte apresente declarações. Assim, diante das declarações é que o Fisco realiza o ato de lançamento. a declaração é um ato do Sujeito Passivo. (ITR)

Lançamento por homologação ou autolançamento: Art. 150 CTN - O contribuinte presta todas as informações ao fisco e ele homologa a informações prestadas pelo contribuinte, efetuando o lançamento. (ICMS e IR)

Lançamento por declaração -> Sujeito passivo, Informa -> Sujeito ativo, lançamento -> Sujeito passivo, Paga.

Lançamento por homologação -> Sujeito passivo, informa -> Sujeito passivo, paga -> Sujeito Ativo, homologa.

Lançamento Direto -> Sujeito ativo, lança -> Sujeito passivo, paga.

Portanto, nestas modalidades o contribuinte tem o dever de calcular o tributo e antecipar o pagamento do mesmo sem prévio exame da autoridade administrativa. É uma forma de pagamento antecipado sujeito à condição posterior de **homologação**. Praticada a **homologação**, extingue-se o crédito.

9.1 - REVISÃO DO LANÇAMENTO E ERRO DE DIREITO

O lançamento tributário é o ato administrativo que declara formalmente a ocorrência do fato gerador, define os elementos materiais da obrigação tributária, calcula o montante devido e identifica o sujeito passivo.

Todavia, pode ocorrer de a Administração Tributária incorrer em erro quando do lançamento, sendo necessária, portanto a sua revisão. Neste ponto, é preciso distinguir a revisão por erro de fato e por erro de direito.

A revisão por erro de fato refere-se a circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa, permitindo a revisão, desde que observado o prazo decadencial (art. 173 do CTN).

Por outro lado, ocorrendo erro de direito, o Superior Tribunal de Justiça entende que a alteração do lançamento encontra limite no art. 146 do CTN, in verbis:

Leciona o Art 146. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

TRIBUTÁRIO – REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO – IMPOSSIBILIDADE 1. É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este com aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma (...) (AgRg no REsp 1347324 / RS, DJe 14/08/2013) (grifos acrescentados)

Para exemplificar, vamos ver as hipóteses mais comuns de alteração do lançamento do IPTU. São elas as de omissão e de erro de fato, por exemplo: quando na informação cadastral do imóvel contiver uma área menor do que a realmente existente. Uma vez constatada a diferença o Fisco poderá/deverá promover a revisão do lançamento, com fundamento no art. 145, III c/c art. 149, ambos do CTN.

Situação diversa é a do enquadramento errôneo pelo Fisco no tipo de construção ou categoria fiscal, pois aqui a jurisprudência entende que há um equívoco na valoração jurídica dos fatos. Assim, o lançamento não poderá ser modificado, em razão do disposto no art. 146 do CTN. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (...) 4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 1112702/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 06/11/2009) (grifos acrescentados)

Em razão da didática da ementa, colaciona-se aqui o Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.130.545, no qual há explicação pormenorizada sobre o tema:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.” 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da

legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

8. A distinção entre o “erro de fato” (que autoriza a revisão do lançamento) e o “erro de direito” (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: “Enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui ‘erro de fato’, por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município ‘X’, mas estar consignado como tendo acontecido no Município ‘Y’ (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

“Erro de Direito”, por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei,

elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.” (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário – Linguagem e Método”, 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

*“O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. (...)”
[...].“O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação(...).”*

Frise-se que não se trata de qualquer ‘fato’, mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma ‘relevância jurídica’, a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um ‘erro’ de valoração jurídica do fato (o tal ‘erro de direito’), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior.” (Eduardo Sabbag, in “Manual de Direito Tributário”, 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9.2 – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO REALIZADA PELA AUTORIDADE FISCAL

Como vimos, o dever de a autoridade fiscal empreender a constituição do crédito tributário está previsto no art. 142 do CTN. Além disso, é determinado, seja

por menção expressa da legislação tributária, independentemente de qualquer outro fato (art. 147 e art. 149, Inciso I), seja quando se comprove omissão na declaração prevista no art. 147 (Incisos II, III e IV do art. 149) do CTN ou vício no exercício da atividade prevista no art. 150 (Incisos V, VI e VII do art. 149).

Aí está incluído o chamado "lançamento por declaração", que decorre da edição de um ato-norma administrativo e pertence, portanto, à categoria das modalidades que exigem ato de formalização realizado pela autoridade fiscal.

Outro ponto que merece ser desmistificado é o de que a modalidade de formalização do crédito está ligada à natureza específica do tributo. Se assim fosse, o ICMS seria sempre sujeito ao chamado "lançamento por homologação". No entanto, conforme prescreve o Inciso V do art. 149 do CTN, pelo simples fato de se comprovar a omissão da atividade prevista no art. 150 pela pessoa legalmente obrigada, o ICMS submete-se ao procedimento de formalização do crédito realizado pela autoridade administrativa.

Portanto, só num primeiro momento é que a definição da legislação tributária ordinária é relevante para determinação da modalidade de formalização do crédito. Inúmeras outras circunstâncias fáticas inserem-se como relevantes (ex vi dos incisos do art. 149 do CTN) para impor o processo de formalização do Fisco àqueles tributos que, em razão da legislação originária, eram destinados ao ato de formalização do contribuinte.

Conclui-se, assim, que a modalidade de formalização aplicável a cada caso concreto define-se em função da combinação de vários critérios definidos pelo próprio direito e não, simplesmente, em razão do que é estipulado pela legislação instituidora do tributo.

9.3 – REVISÃO DO ATO-NORMA DE LANÇAMENTO

O crédito tributário, conseqüente do ato-norma de lançamento tributário, para ser alterado requer outra norma individual e concreta que invalide a norma original instituidora do crédito.(30) Segundo o art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao contribuinte só pode ser alterado em virtude de: "I - impugnação do

sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149".

É interessante notar, conforme sublinhou ALBERTO XAVIER,⁽³¹⁾ que a lei usa o termo alteração para as três hipóteses de reapreciação do lançamento, reservando revisão, ex vi do art. 149 caput e parágrafo único, para indicar o ato-norma administrativo de reapreciação do ato-norma de lançamento tributário original. Nesse caso, a revisão consiste, juridicamente, em novo lançamento e, por consequência, novo crédito tributário.

Mas revisão pode significar também o procedimento de produção da norma substitutiva, regulado pela norma geral e abstrata de competência administrativa que delinea sua produção. Nesse plano, a norma definidora da competência administrativa para o exercício da revisão pressupõe em sua hipótese a existência jurídica de ato-norma administrativo passível de ser objeto de revisão e, além disso, o acontecimento de pelo menos uma das circunstâncias tipificadas nos incisos III, IV, V, VI, VII, VIII e IX do art. 149 do CTN, que, configuradas, implicam o consequente normativo dessa regra: o dever de realizar novo lançamento.

No patamar das normas individuais e concretas, a norma de revisão equivale a novo lançamento veiculador do crédito. Diferencia-se estruturalmente do lançamento original apenas em razão de sua motivação: naquele, é apenas o fato jurídico tributário, enquanto nesta, é a combinação do fato-evento com pelo menos uma das hipóteses, acima relacionadas.

Assim, a denominada revisão constitui novo ato-norma administrativo que instala, com a devida notificação, nova constituição do crédito, atendendo à hipótese prevista no art. 174 do CTN, funcionando como dies a quo do prazo prescricional.

9.4 - O AUTO DE INFRAÇÃO

Auto de infração, em seu aspecto formal, é um instrumento jurídico-fiscal, utilizado pela Administração, a fim de levar ao conhecimento do sujeito passivo infrator os atos, situações ou fatos ilícitos que o agente fiscal constatou, em sua atividade fiscalizadora.

Visto sob o prisma da relação processual administrativo-tributária, o auto de infração é peça fundamental para que o processo fiscal se forme e se desenvolva validamente. Assim, por este enfoque, trata-se de um pressuposto processual administrativo-tributário objetivo, o qual, juntamente com a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, dará início ao processo fiscal.

No seu aspecto intrínseco, o auto de infração é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, quando se tratar de “determinação e exigência dos créditos tributários da União” (art.1º), com as alterações previstas nos Decretos n.75.455/75; 79.630/77 e 83.304/79 e Decreto nº 3.724, de 2001, respeitando-se as disposições processuais constantes no Decreto-lei n.1455, de 07 de abril de 1976 (dispõe sobre a bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro e estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas). Atualizando o vetusto Decreto para a era digital, o artigo 2º foi alterado pela Lei 11.196/05, dispondo seu parágrafo único que “*Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária.*” (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005), e 12.712, de 2012) e Lei nº 12.715, de 2012.

9.5 - CONCEITO DE AUTO DE INFRAÇÃO

Auto de infração é um instrumento ou termo jurídico-fiscal, despachado pela autoridade fiscal sujeito ativo competente e que tem por finalidade informar, após verificação que certo ato administrativo infringiu a legislação tributária, ao descumprir obrigação tributária ou deveres instrumentais (*obrigação principal e obrigações acessórias*, conforme terminologias utilizadas pelo CTN, art.113).

Portanto, o auto de Infração é instrumento fiscal plenamente vinculado, porque a legislação tributária dispõe, prévia e explicitamente, sobre todos os seus requisitos, sendo certo que a ausência de um deles acarretará, inexoravelmente, a invalidade do auto de infração.

Em relação ao ato punitivo (consubstanciado no auto de infração), impende ressaltar, aqui, que, face ao princípio da legalidade, a lei fiscal fixará, hipoteticamente, a sanção que será imposta ao infrator da norma tributária.

Tratando-se, portanto, de ato administrativo, o ato de aplicação de penalidade deve ser estudado à luz da teoria dos atos administrativo, consoante propõe, corretamente, Paulo de Barros Carvalho.

O referido ato de aplicação de penalidade, veiculado através do termo denominado auto de infração, poderá ser precedido de procedimento administrativo-fiscal, o qual é formado por vários atos administrativos preparatórios do citado ato punitivo.

Assim como ocorre com o ato de aplicação de penalidade, os atos que compõem o procedimento acima-mencionado deverão ser reduzidos a termos, os quais, obviamente, farão parte integrante do auto de infração, devendo suas cópias ser entregues ao sujeito passivo autuado para conhecimento e eventual impugnação, face aos princípios do “devido processo legal” e da “ampla defesa”, consagrados em nossa Constituição.

São atos preparatórios [8] do auto de infração: o termo de início de fiscalização (CTN, art.196), o termo de apreensão de mercadorias, de documentos ou livros, o termo de verificação e constatação fiscal, o termo de encerramento da ação fiscal etc.

A lavratura de qualquer ato de ofício praticado por servidor competente (agente fiscal) fará com que seja excluída a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, desde que este seja regularmente intimado e, ainda, lhe seja entregue cópia do referido ato no ato da intimação. Tal regra não é aplicada aos demais envolvidos nas infrações verificadas, porquanto a espontaneidade dos mesmos será excluída independentemente de intimação (cf. Decreto n. 70.235/, art. 7º, §1º [9]).

Para Alberto Pinheiro Xavier [10] tal procedimento administrativo preparatório é uma atividade instrutória, atividade esta atinente à prova e que se assemelha àquela exercida pelo representante do Ministério Público no processo penal, ou seja, atividade de investigação que precede à denúncia. Os atos e procedimentos fiscais são regidos por princípios que informam o sistema jurídico e seus subsistemas.

Dentre eles, destacamos os princípios da legalidade, da ampla defesa, da busca da verdade real e do informalismo.

Destarte, é mister observar que, por se tratar de ato administrativo de aplicação de penalidade, é plenamente válido quando presentes, em sua constituição, os cinco requisitos ou elementos necessários para a sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão, conforme classificação proposta por Hely Lopes Meirelles

Com efeito, se da análise, interpretar, açodadamente, tais dispositivos legais à luz do método gramatical ou literal, concluirá que há um só ato administrativo tributário, o qual abrangerá tanto o ato punitivo como o lançamento tributário.

Todavia, tal conclusão parte de premissas falsas, fazendo com que as disposições de direito positivo ou um texto isolado de lei prevaleçam sobre um profundo estudo científico. Ora, a linguagem do direito positivo, entendido como o complexo de normas em vigor, não poderá prevalecer sobre a linguagem da Ciência do Direito.

Ensina-nos Paulo de Barros Carvalho (ob.cit., p.3) que o legislador, ou seja, os membros de todas as Casas Legislativas do país fazem uso da linguagem natural, podendo empregar, às vezes, alguns termos ou locuções técnicas. Ressalta o jurista que órgão legislativo é composto por pessoas originárias dos vários segmentos da sociedade, sendo que tal heterogeneidade explica os erros, impropriedades, atecniais, deficiências e equivocidades que os textos legais cursivamente apresentam.

Por isso, os argumentos do citado mestre e ficamos, pois, com a linguagem da Ciência do Direito, que é uma linguagem técnica, cujas proposições descritivas estão impregnadas de princípios lógico-jurídicos aceitos universalmente, assim como os “princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído, que são as três leis formais do pensamento, para a lógica clássica” (cf. Paulo de Barros Carvalho, ob.cit.p.3).

Conforme se demonstrará adiante, o ato de aplicação de penalidade, veiculado pelo auto de infração, não se confunde com o ato de lançamento tributário

e, da mesma forma, não se confunde com o ato de intimação ou notificação do infrator, porquanto são três atos administrativos distintos, que não se confundem porque têm finalidades, motivos e objetos diferenciados, podendo, todavia, serem tais atos expedidos pelo mesmo agente fiscal e lavrados em um só instrumento fiscal (mesmo suporte material).

O auto de infração, por sua vez, não se confunde com o instrumento (termo) fiscal previsto no artigo 11 do Decreto n.70.235/72, denominado “Notificação de Lançamento”, o qual veicula um lançamento “ex officio”, isto é, um ato administrativo através do qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário (denominação dada por Paulo de Barros Carvalho) ou “fato imponível” (denominação dada por Geraldo Ataliba) ou “fato gerador” (cf. CTN, art.113).

Na Notificação de Lançamento poderá constar, eventualmente, um ato administrativo de natureza punitiva, quando houver infração à legislação tributária. Com o auto de infração veicula um ato de aplicação de penalidade e, eventualmente, pode estar presente, neste mesmo instrumento (auto de infração), um lançamento “ex officio”, caso houver exigência de tributo. Por esta razão, estudaremos alguns aspectos do lançamento, tendo em vista a sua não rara presença no auto de infração.

Não é de hoje que os advogados são acordados durante a noite na busca de uma Certidão Positiva de efeitos Negativos. Muitas vezes o contribuinte que está discutindo a relação jurídica, ou pretende participar de uma licitação.

Uma vez iniciado o procedimento administrativo, ou seja, ocorrendo o fato e realizado o respectivo lançamento, o contribuinte poderá extinguir o crédito tributário através das hipóteses do artigo 4 do Código Tributário Nacional (rol meramente exemplificativo), como realizando o pagamento, ou discutir a relação jurídico-tributária tanto na forma administrativa quanto na forma judicial.

Não é novidade a morosidade da Instituição da Fazenda Pública Federal. Como é sabido, a morosidade dos processos faz com que os litígios demandem anos a serem solucionados, causando além de insegurança jurídica, a pendência do débito em questão. Ademais, determina o artigo 205 do Código Tributário Nacional, que a lei poderá exigir Certidões Negativas de outros órgãos, como que a prova da quitação de determinado tributo, que contenha todas as informações necessárias à

identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Assim, muitos contribuintes necessitam comprovar regularidade perante o fisco para prosseguir com suas atividades, como no caso de empresas que pretendem participar de licitações.

Assim sendo, compete esclarecer que ao optar pela impugnação administrativa, o contribuinte simplesmente por esta escolha está abarcado pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Todavia, em sede de processo judicial, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente ocorrerá nas hipóteses de concessão de liminar em mandado de segurança ou concessão de tutela antecipada, nas ações ordinárias, conforme incisos IV e V, do referido artigo.

Sendo assim, estando suspensa a exigibilidade do crédito nessas situações ou nas demais elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, inclusive a penhora, o contribuinte possui o direito a certidão positiva com efeito de negativa nos termos do artigo 206 do mesmo diploma legal, sendo que o parágrafo único do artigo 205 estipula o prazo de 10 dias da data da entrada do requerimento na repartição, sendo um ato vinculado.

Destarte, cabe ao contribuinte analisar a importância da certidão negativa visando optar pela maneira de litígio mais propensa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

10 – NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR VÍCIO FORMAL, PRESSUPOSTO DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

O Vício Formal pode ser extraído do Art. 173, II do Código Tributário Nacional, o qual tem por objetivo compreender o que diz respeito à constituição do vício, que fere diariamente inúmeros atos administrativos de lançamento, é de fundamental importância para os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:...
(...)
II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

No caso do referido artigo tal reivindicação necessita de um processo administrativo ou judicial, para que ocorra a devolução do prazo decadencial, no qual se torne “definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Diante da diversidade de lançamentos elegeu-se, aqui, aquele originado da regular proletrização de Auto de Infração, aquele que depende de processo administrativo para seu aperfeiçoamento porque sempre acompanhado de uma acusação fiscal de prática de ilícito, e justamente é porque o erro está lá no Auto de Infração.

O processo iniciado por Auto de Infração, de natureza acusatória e cognitiva, mantém-se no seio do Poder Executivo, da Administração Pública Fazendária, a quem, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, o Direito confere responsabilidade concernente à emissão da certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial.

Descabe falar em certidão de dívida ativa se o crédito correspondente não se fez inscrever na forma da lei, entretanto a depender da forma de resolver é o problema através da Certidão positiva de efeitos negativos, assim como concessão de Liminar ou Mandado de Segurança.

Os princípios constitucionais que norteiam a Administração Pública orientam aos que militam no ambiente fazendário, com relevância aos integrantes de órgãos de julgamento, que as decisões proferidas em processo administrativo derivado de protocolização regular de Auto de Infração, portanto, de lançamento de ofício de crédito tributário, reclamam uma análise deste (lançamento) sob o pressuposto de que se trata de um ato administrativo vinculado e obrigatório – CTN, artigo 142, p. único .

Avaliar o mérito em processos dessa qualidade é valorizar o lançamento, o ato constitutivo de crédito tributário, uma vez investigada sua estrutura e efeitos, sua existência, validade, procedência ou improcedência.

Tal investigação não se mostra produtiva quando se circunscreve à visão do lançamento como ato administrativo no sentido lato, amplo; sendo imprescindível desvendar seus elementos estruturantes, de modo a viabilizar a descoberta de defeitos que o tornem imprestável ao fim a que se destina, qual seja, propiciar ao sujeito ativo uma obrigação tributária exigível.

Portanto, a resolução do processo administrativo em que se discute sobre lançamento tributário exige dos órgãos de julgamento decisões consentâneas com a lei e amadas pelos princípios constitucionais de regência, para, inclusive, incutir no universo de contribuintes a certeza de que suas petições receberão a destinação corretas que deve ser oferecida por um serviço público.

Por serem correlatos, também são salientados, em breves trechos, os seguintes assuntos: (1) manutenção do exercício da jurisdição administrativa nos casos de confissão, desistência de defesa ou recurso e pagamento ou início de pagamento de crédito tributário; (2) lançamento tributário decorrente da aplicação do artigo 173, II, do CTN e (3) revisão do lançamento no curso do processo administrativo começado por Auto de Infração.

10.1 – DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL, PRESSUPOSTO DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, II, DO CTN

Compete ao julgador administrativo tributário analisar o lançamento de ofício de crédito tributário, notadamente em processo derivado de Auto de Infração. Assim, saneado que esteja o processo administrativo instaurado com a protocolização de um Auto de Infração, exige-se, de regra, segundo o rito legalmente previsto, o exercício da jurisdição administrativa correspondente, para fins de resolução do feito (processo) através de um ato decisório.

Ademais a jurisdição administrativa pode ser excluída se assim determinar a lei processual de regência, a exemplo da lei alagoana nº 6.771, de 16 de novembro

de 2006, artigo 13, caput , cujo fundamento constitucional repousa no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 .

Dispõe a Constituição Federal “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, externou o constituinte: a lei poderá excluir da apreciação de órgão decisório estranho ao Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Desta maneira com fulcro no art. 5º, XXXV, deverá ser sempre acionado em caso de abuso ou desrespeito deverão ser sempre acionados.

Por seu turno, a decisão administrativa ora destacada implica controle de legalidade do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, do lançamento. É que a Administração Pública está submetida aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, eficiência; no ambiente fazendário, em que se desenvolvem atividades voltadas à cobrança de tributos, aos princípios da estrita legalidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, no sentido de estabelecer a tão sonhada justiça fiscal.

É comum que o órgão de julgamento administrativo, na emissão da citada decisão, conclua pela procedência ou improcedência do lançamento, e talvez o remédio seja o Mandado de Segurança.

Difícilmente um ato administrativo está isento de irregularidades, assim neste caso é muito certo a concessão da medida, principalmente para participar de Licitação. Tomando a segunda hipótese (improcedência), é possível que resulte prejuízo à Fazenda Pública se, na verdade, fosse o caso de nulidade, por vício formal, do lançamento considerado.

Nesse passo, surge uma indagação: em processo administrativo tributário, quando o órgão de julgamento deve decidir pela nulidade, por vício formal, do lançamento, de modo a viabilizar novo prazo decadencial ao Ente Tributante, nos

termos do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional – CTN, somente através de decisão irrecorrível do Sujeito Ativo, através de certidão e baixa no CADIN.

Por oportuno, ressalte-se que a decisão, administrativa ou judicial, prevista no artigo 173, II, CTN, tem caráter declaratório de um vício intrínseco do lançamento, geralmente estes casos tem haver com alíquotas, e a pressa do auditor em fazer o cálculo, e você falando no ouvido dele, culminará com erro de cálculo da infração.

Antes de dizer acerca de procedência ou improcedência do ato de lançamento, solução residual, é preciso que sejam ultrapassadas as questões inerentes à sua validade, justamente é necessário uma consulta as Normas e Atos Administrativos, com atenção voltada para data da publicação.

Verificada sua existência, o ato constitutivo de crédito tributário submete-se a uma apreciação de submissão ao princípio da vinculação, uma vez que ou ele se perfaz nos estritos termos da lei ou padece de invalidez.

Nos casos de Auto de Infração a leitura da hierarquia das normas é algo de sua importância, pois o lançamento tributário tem como fundamento normas legais, decreto, instrução normativa, portaria, e outros, entretanto, todas as leis devem preencher os requisitos legais do ato lesivos, vejamos.

“Lei 4717

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

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

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

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”

Rechaçar o lançamento com a lei é indispensável vistoriar sua estrutura; o que se pode fazer com acerto lançando mão da Lei nº 4.717/65, artigo 2º, que regula a Ação Popular, descrita acima.

A referida Lei nº 4.717/65, artigo 2º, preceitua que o legislador levem em conta: a competência (aspecto subjetivo), o motivo, o objeto, a finalidade e a forma do ato administrativo .

. O motivo, ou causa, do lançamento precisa ser visto em função tanto do acontecimento social valorizado para fins tributários – “fato gerador” (motivo mediato ou remoto), quanto do seu efeito jurídico – obrigação tributária principal (motivo imediato ou mediato).

Ademais, interessa ao lançamento tributário a conhecida “teoria dos motivos determinantes, em consonância com a qual a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento”. No tocante à existência do “fato gerador” e da correlata “obrigação tributária”, o lançamento é meramente declaratório. Até este andar, a obrigação tributária se mostra ilíquida, portanto não podendo ser executada.

O objeto do ato administrativo de lançamento é “o efeito jurídico imediato” por ele produzido, o crédito tributário. Vencida a fase declaratória, passa a autoridade fiscal à fase constitutiva do lançamento, promovendo a liquidação da obrigação tributária, conferindo-lhe exigibilidade.

Tal liquidação significa apuração e exibição do valor devido a título de tributo, a partir da base de cálculo e alíquota, com indicação do local e prazo de pagamento. Estando o crédito devidamente preenchido o próximo caminho será a Execução Fiscal

A finalidade do ato administrativo de lançamento, tem como resultado pretendido prover o sujeito ativo de um direito certo, liquido e exigível.

Dispõe a Lei nº 4.717/65, artigo 2º, p. único, b.

“Art. 2º ...

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

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”.

Determinando a autoridade, o procedimento e a vinculação do ato de lançamento: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

10.2 - O PERIGO DO JULGAMENTO PELA APARÊNCIA.

Portanto, é preciso que se investigue o cumprimento pela autoridade fiscal das “formalidades indispensáveis à existência” do lançamento, isto é, se a forma pela qual se deu a constituição do crédito tributário foi válida.

Na elaboração do ato administrativo em berlinda, as citadas “formalidades indispensáveis” podem ser descumpridas tanto na fase declaratória, que noticia o acontecimento do ‘fato gerador’ e da consequente ‘obrigação tributária ilíquida, quanto na fase constitutiva, que promove a liquidação da mesma obrigação.

O artigo 173, II, CTN, recebe a seguinte interpretação do Professor Ives Gandra da Silva Martins:

“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental,

estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção(...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecuível pelo vício formal detectado”. (Grifei).

Assiste razão ao Professor Ives Gandra. A devolução do prazo decadencial à Fazenda Pública para emissão de um novo lançamento que implique supressão do vício formal que malferiu o anterior somente se justifica se o direito ao crédito é incontroverso.

A supremacia do interesse público sobre o particular influenciou o legislador, que harmonizou o CTN, artigo 173, II, com o regime constitucional então vigente, mantido pela atual Lei Fundamental.

Artigo 173, II, CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:...

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Ademais a Constituição Federal de 1988 prevê, no seu artigo 5º, XXXVI: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”.

Por outra banda o CTN, no artigo em referência, enalteceu a coisa julgada, ensejou a prolação de um ato administrativo de lançamento compatível com a legislação aplicável e resguardou um direito adquirido pelo Ente Tributante.

Abraçando a acepção da Lei Fundamental, que procura garantir a inviolabilidade do direito à segurança – CF/88, artigo 5º, caput, obtendo a estabilidade das relações jurídicas tributárias, é forçoso concluir que a medida excepcional constante do artigo 173, II, do CTN, somente pode ser aplicada uma única vez.

O que também esclarece e justifica o artigo 173, II, CTN, é que o lançamento, no sentido amplo, origina-se de pessoa jurídica de direito público (v.g.: União,

Estado Federado, Distrito Federal ou Município), e, no sentido estrito, de Servidor Fiscal, autoridade indicada no artigo 142 do CTN, pouco importa, ele pode ter cometido o erro.

A devolução, pelo CTN, de prazo decadencial ao titular do direito ao crédito (o sujeito ativo), viabiliza uma correção de erro cometido pela autoridade fiscal que exarou o ato de lançamento anterior, que retratava uma obrigação tributária certa.

É no sentido estrito que se descortinam as qualidades, a maneira de ser do lançamento, de modo a esclarecer questões como: o momento da constituição definitiva do crédito tributário, apuração de responsabilidade subjetiva por eventual prejuízo ao administrado, vício formal determinativo de nova constituição de crédito tributário, etc.

Chegou a hora de provar a verdade, com a Lei na mão direita e o Auto com erro material na esquerda, a certeza da obrigação tributária é colhida da instrução processual. Seja por provas documentais, seja por confissão do autuado, a prática do fato ensejador da exigência fiscal se deve mostrar comprovada.

Demonstrado nos autos o cometimento do fato motivador do lançamento, cabe ao órgão de julgamento verificar se a quantificação do crédito reclamado (liquidação da obrigação tributária) está consentânea com a lei que rege a espécie.

Provado o fato e, em corolário, a obrigação tributária correspondente, e não estando regular a liquidação desta, ou seja, o cálculo do montante devido pelo sujeito passivo, a decisão administrativa concluirá pela nulidade, por vício formal, do lançamento.

Em resposta à indagação formulada no item 22, retro, o órgão de julgamento administrativo deve decidir pela nulidade, por vício formal, do lançamento, de modo a restabelecer prazo decadencial ao sujeito ativo, nos termos do artigo 173, II, do CTN, quando, nos autos do processo, ficarem comprovados o 'fato gerador', a 'obrigação tributária' correlata e o descumprimento pela autoridade fiscal de formalidades indispensáveis à quantificação do montante devido pelo sujeito passivo.

Uma vez que fique comprovado o fato e, em consequência, a obrigação tributária correlata, e estando regular a liquidação desta, ou seja, o cálculo do valor

devido pelo sujeito passivo, a decisão administrativa concluirá pela procedência do lançamento.

Nessa senda, a decisão administrativa que conclua pela improcedência do lançamento tem lugar na hipótese de o fato motivador da exigência fiscal não restar provado no processo.

Note-se que, na prolação de decisão administrativa de controle de legalidade de lançamento tributário, este pode ser considerado:

- 1) inexistente, por não se haver aperfeiçoado;
- 2) nulo, por qualquer dos vícios previstos no artigo 2º da Lei nº 4.717/65 ou em lei específica, a exemplo da lei alagoana nº 6.771/06, o artigo 7º, IV;
- 3) procedente, se compatível com o Direito Posto a liquidação da obrigação tributária de ocorrência comprovada; e
- 4) improcedente, na falta de comprovação do fato motivador da exigência fiscal.

Inexistindo irregularidades processuais; estando, assim, o processo apto a julgamento, o passo a passo lógico de controle de legalidade do ato de lançamento, aperfeiçoado quando da protocolização de Auto de Infração devidamente exarado e subscrito por Servidor Fiscal, requer a constatação, a confirmação, do fato imputado ao demandado e, desse modo, da obrigação tributária respectiva e a verificação da regular liquidação desta (obrigação tributaria), considerados a base de cálculo e alíquota utilizados.

Devemos destacar que, somente após ultrapassadas as questões de existência e validade, ao órgão de julgamento administrativo cabe decidir pela procedência ou improcedência do lançamento, pois , procedência ou improcedência são soluções residuais.

10.3 – DA MANUTENÇÃO DO EXERCÍCIO DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA NOS CASOS DE CONFISSÃO, DESISTÊNCIA DE DEFESA OU RECURSO E PAGAMENTO OU INÍCIO DE PAGAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Falou-se da possibilidade de o autuado confessar, aceitar a imposição estampada no Auto de Infração que inaugura o processo administrativo; às vezes, por desconhecimento da matéria ou, ainda, para evitar querelas com o Fisco.

Em virtude de interpretação literal de dispositivos legais como o artigo 17, III a V, da lei alagoana nº 6.771/2006, a seguir transcrito, pode haver entendimentos pelos quais, diante do reconhecimento do débito pelo sujeito passivo, da desistência da defesa ou do recurso ofertado ou, ainda, do pagamento ou início do pagamento do crédito tributário, nada mais resta ao órgão de julgamento administrativo senão decidir pela procedência do lançamento.

“Art. 17. Encerra-se o processo administrativo tributário, contencioso ou não, com:...
III – o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo, inclusive em qualquer fase posterior à apresentação da defesa;
IV – a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial, em relação à parte objeto da ação judicial;
V – o pagamento ou o início do pagamento do crédito tributário.”

Com a devida vênia, trata-se de entendimento equivocado, não amparado pelo Direito.

Em processo administrativo derivado de Auto de Infração, é discutido um direito público (o crédito tributário), portanto indisponível.

Mesmo aplicadas subsidiariamente, as regras do processo civil (Lei nº 5.869/1973 – Código de Processo Civil-CPC) precisam de adaptação ao processo administrativo iniciado por Auto de Infração no qual julgar o mérito é decidir sobre o lançamento, ato administrativo expresso na peça pórtico, concluindo pela sua nulidade, procedência, etc, conforme o caso.

O Auto de Infração regularmente protocolado não traz pedido algum; e, sim, introduz no mundo jurídico um ato administrativo constitutivo de crédito tributário, um lançamento de ofício, que, por trazer consigo uma acusação de prática de ilícito,

depende de processo para existir e, em face dos princípios da legalidade e vinculação, está submetido a controle de legalidade.

De fora à parte a revelia por intempestividade, que, segundo o previsto em lei processual, exclua a jurisdição administrativa e inexistindo a escolha da via judicial pelo sujeito passivo, a citada jurisdição administrativa se mantém, haja ou não o atuado manifestado concordância com o teor do Auto de Infração.

Em Direito Tributário, dado o 'fato gerador', o valor monetário da obrigação tributária respectiva tem sua base de cálculo e alíquota estabelecidos em lei. Sua apuração não pode derivar de erro matemático ou, muito menos, de critério subjetivo, uma vez que, nesta quadra, a discricionariedade não tem guarida.

Dessa forma, o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo, acompanhado ou não de pagamento, somente logra êxito desde que a quantia exigida esteja acobertada por lei. Conforme a hipótese haverá repetição de indébito ou cobrança completar, a ser reconhecida em decisão administrativa.

Independentemente do comportamento do atuado no processo, o controle de legalidade do ato constitutivo do crédito tributário deve ser realizado pelos órgãos de julgamento administrativo, cuja jurisdição somente à lei cabe expressamente excluir.

De conformidade com a citada lei alagoana nº 6.771/06, apenas a revelia por intempestividade e a escolha da via judicial pelo administrado excluem a jurisdição administrativa.

A interpretação literal da expressão "Art. 17. Encerra-se o processo administrativo tributário, contencioso ou não...", antes reproduzida, pode levar a conclusões equivocadas, que não se fazem presentes com o manuseio da aconselhada interpretação sistemática.

Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art., o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)").

Em processos derivados de Auto de Infração, não se pode entender que a jurisdição administrativa somente é exercida na hipótese de haver conflito de interesses, contenda.

Se o autuado reconheceu a procedência da ação fiscal, nem por isto deve o órgão decisório acomodar-se à manifestação particular. Os órgãos de julgamento administrativo devem, ao prolatar a decisão ou acórdão, resolver as questões suscitadas nos autos.

Até porque eventual confissão do demandado tem seu limite traçado pela lei, seja quanto à situação de fato que lhe é atribuída, seja no tocante à liquidação da obrigação tributária correspondente.

As questões aventadas repita-se, não são de natureza particular; do contrário, são de ordem pública, reconhecíveis de ofício.

O processo administrativo fiscal, o ato administrativo de lançamento que lhe deu origem, o crédito tributário por este (lançamento) anunciado, são questões de ordem pública, e como tal necessitam ser tratados.

A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência; sendo esta irrenunciável.

Convém trazer ao desenvolvimento do tema as normas dos artigos 51, §2º, e 52 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

“Art. 51. O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou, ainda, renunciar a direitos disponíveis.

(...)

§ 2º A desistência ou renúncia do interessado, conforme o caso, não prejudica o prosseguimento do processo, se a Administração considerar que o interesse público assim o exige.

Art. 52. O órgão competente poderá declarar extinto o processo quando exaurida sua finalidade ou o objeto da decisão se tornar impossível, inútil ou prejudicado por fato superveniente.”

Após a leitura dos dispositivos legais antes repetidos (Lei nº 9.784/99, artigos 51, § 2º, e 52), pergunta-se:

1 – a desistência de defesa ou recurso pelo autuado prejudica o andamento do processo administrativo derivado de Auto de Infração, uma vez que a protocolização deste implica a constituição do crédito tributário pelo lançamento, ato administrativo vinculado.

2 – sendo o lançamento de ofício de crédito tributário um ato administrativo vinculado (ou seja, submetido à lei), não impõe o interesse público que do sujeito passivo (autuado) seja exigido apenas o que a lei autoriza.

3 – se, eventualmente, um Auto de Infração, peça póstica de um processo administrativo, espelha um lançamento viciado (ex.: com erro na liquidação da obrigação tributária, considerada a base de cálculo ou alíquota utilizada), e, inadvertidamente, o demandado paga o valor cobrado, não deve a Administração acertar a referida exigência pelos seus órgãos de julgamento.

Tomando a redação do artigo 52, retro, a finalidade de processos decorrentes de Auto de Infração não é exigir do sujeito passivo qualquer valor anunciado pelo Servidor Fiscal, autuante; e, sim, a quantia legalmente devida.

Constando de Auto de Infração valor indevido, que, após desistência de defesa ofertada, é erroneamente pago pelo autuado, como entender pela inutilidade da decisão administrativa de controle de legalidade?

Parece claro que o processo, incluído o administrativo, direito/garantia constitucional que é, não pode servir de ferramenta para o enriquecimento sem causa, muito menos do Ente Tributante, que encontra sua razão de existir no povo.

Assim, se irregular a constituição de um crédito tributário extinto por pagamento, é lícito que haja cobrança complementar ou restituição de valores indevidamente recolhidos ao erário, conforme o caso, sem embargo da decisão administrativa correlata.

11 – DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, II, DO CTN

Anulado, por vício formal, o lançamento, renova-se à Fazenda Pública o prazo decadencial para a constituição regular do crédito tributário cuja obrigação sobejou certa, indiscutível, aos sujeitos ativo e passivo. Tem lugar um novo lançamento.

Além do limite temporal de observação obrigatória – prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, também importa ao novo lançamento a aludida “teoria dos motivos determinantes” .

Na emissão do novo lançamento, substituto daquele anulado em razão de vício de forma, a exposição fática consignada no Auto de Infração correlato deve ser idêntica à constante do Auto de Infração concernente ao lançamento antigo, adicionada da referência à anulação deste.

Subentende-se, nesse ponto, que a descrição fática a ser reproduzida exponha uma linguagem competente.

O novo lançamento traz, como motivo próximo ou imediato, a anulação do lançamento anterior, e, como motivo remoto ou mediato, a mesma situação fático-jurídica ensejadora do lançamento primitivo.

O novo Auto de Infração é quase uma reprodução do anterior. A mudança reside: (1) quanto ao perfil declaratório, na inclusão do motivo próximo indicado no item anterior – a anulação do lançamento primitivo; e (2), no tocante ao aspecto constitutivo, na acertada quantificação da obrigação tributária. Um dado importante diz respeito ao Servidor Fiscal a quem compete subscrever o novo Auto de Infração, plano físico de expressão do lançamento.

O conhecido “Auto de Infração”, instrumento que, apesar da denominação, serve para constituição de crédito tributário, imposição de penalidades administrativas e cobrança de juros e atualização monetária, é lavrado e assinado por Servidor Fiscal, no exercício do dever-poder de agir administrativamente em favor da Fazenda Pública.

Esse dever-poder de agir administrativamente dos Servidores Fiscais, similar ao dever-poder de agir judicialmente dos representantes do Ministério Público e das Procuradorias da União e dos Estados, reside na categoria dos direitos-deveres individuais homogêneos, que, além de se poderem individualizar em determinado agente público, decorrem de uma origem comum; e esta se reflete do fato da ocupação do cargo público.

O dever-poder em referência, inerente ao cargo público, se espalha, em termos de competência, por todos os seus ocupantes. Desse modo, o lançamento resultante do artigo 173, II, do CTN, pode advir da protocolização de Auto de Infração subscrito por Servidor Fiscal diverso daquele responsável pelo lançamento primitivo, desde que imbuído da mesma competência funcional.

Ademais, a instrução do processo administrativo oriundo do novo lançamento requer a presença de cópia do processo correspondente ao lançamento antigo. E, aqui, subsistem todos os princípios e regras que norteiam a prova.

Se determinadas provas do processo resolvido foram obtidas de maneira irregular, continuam inadmissíveis no novo processo, nos termos do artigo 5º, LVI, da CF/88.

12 – DA REVISÃO DO LANÇAMENTO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO INICIADO POR AUTO DE INFRAÇÃO

Durante a lide (conflito de interesses qualificado pela resistência do autuado à pretensão fiscal mencionada no Auto de Infração), em que ocorre a análise das provas informativas dos autos e das argumentações do demandado, ou, ainda, em virtude de requisições de qualquer órgão de julgamento administrativo, considerados o princípio da vinculação (CTN, art. 142, p. único) e a necessária busca da verdade material, pode o Servidor Fiscal autuante, ou outro designado, alterar o lançamento guerreado.

Essas revisões do lançamento, realizadas no curso do processo administrativo, têm suas balizas próprias. Uma dessas balizas é a impossibilidade de modificar a descrição fática existente no Auto de Infração de modo a incluir novas

condutas. Isto é, pode haver alterações na descrição do fato; entretanto, para fins de esclarecimentos ou exclusões que atenuem a acusação fiscal.

Se, se descobre outra conduta do contribuinte, que admita uma exigência fiscal, mister se faz um lançamento diverso, em processo administrativo autônomo.

Aceitar que, no curso do processo administrativo, sejam efetuadas revisões de lançamento que inovem a descrição fática, acrescentando fatos novos, é malferir a segurança da relação processual, ensejando uma contenda desmedida, interminável.

Vale lembrar que a revisão, a reforma do lançamento, como o próprio termo indica (revisão/reforma), jamais pode ser interpretada como novo lançamento. As revisões de lançamento, produzidas, inclusive, através dos chamados “aditamentos”, refletem formas derivadas do lançamento que originou o processo administrativo tributário, subsistindo a vinculação deste (lançamento) aos motivos que o embasaram, de conformidade com a “teoria dos motivos determinantes”.

Voltando-se a revisão do lançamento à quantificação da obrigação tributária, eventual agravamento do valor exigido apenas tem cabimento “enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública” – CTN, artigo 149, parágrafo único. Nesse caso, os artigos 149, parágrafo único, e 173, do CTN, devem ser lidos conjuntamente. Ao lançamento de ofício de crédito tributário e à sua revisão efetuada no curso do processo administrativo correspondente aplica-se o mesmo prazo decadencial

Isso se justifica porque a situação fática motivadora do lançamento ou é idêntica na referida revisão ou guarda relação de continência com a parcela da acusação fiscal que tenha sido suprimida. Acontece a aludida relação de continência porquanto a situação fática motivadora do lançamento é mais abrangente que a parcela da acusação fiscal que tenha sido suprimida pela revisão.

Um exemplo de erro grave na aplicação de lei reguladora de processo administrativo iniciado por Auto de Infração, erro que também atinge as normas regedoras do lançamento de ofício de crédito tributário, é exarar decisão de primeiro ou segundo grau limitada a eventual revisão de lançamento, incluída a realizada através de “aditamento”, como se a forma primitiva do lançamento já não existisse.

. Trata-se de importante equívoco porque, entre outras:

- a relação jurídica processual (ou processo) a ser resolvida pela decisão administrativa foi instaurada, e se mantém no momento da decisão, pelo lançamento de ofício (dependente de processo porque acompanhado de uma acusação administrativa – CF/88, artigo 5º, LV) resultante da protocolização do correspondente Auto de infração;

- é o crédito tributário apontado na forma originária do lançamento, assim entendida aquela pela qual o Servidor Fiscal denuncia ao sujeito ativo tributário que um direito seu foi violado, que tem sua exigibilidade suspensa em virtude de impugnação (reclamação em sentido amplo) do autuado ;

- o entendimento pelo qual uma revisão de lançamento representa novo lançamento, além de espancar nosso vernáculo , coloca nas mãos do Servidor Fiscal, autuante ou não, o poder de tornar ínfimo ou mesmo zerar o valor do crédito tributário através de um ato revisional sem limites;

- as revisões de lançamento, que não se enquadram em qualquer das hipóteses de extinção legal de crédito tributário (CTN, art. 156), ocorrem no âmbito do contraditório, em que se debate sobre o lançamento visualizado desde o início do processo.

É imprescindível que se procure conferir às normas jurídicas o sentido que melhor se conforme com as orientações constitucionais, para a construção de uma sociedade justa.

12.1 - DA NULIDADE DA CDA E INSCRIÇÃO: AUSÊNCIA DE DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO

A forma de calcular a correção monetária, os juros e demais encargos legais devem estar descritos na CDA de forma coerente e clara para que o executado possa exercer seu direito à ampla defesa.

Referência jurisprudencial acerca desta matéria:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS ESSENCIAIS.

DESOBEDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 2º, § 5º, DA LEI 6.830/80. PRECARIIDADE PATENTE. RESPEITO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. NULIDADE DO TÍTULO.

1. Recurso especial contra acórdão segundo o qual “é nula a CDA que engloba diversos fatos geradores, no caso, exercícios fiscais, num único valor sem a devida discriminação e, além disso, é omissa quanto ao livro e a folha da inscrição”.

2. A CDA, enquanto título que instrumentaliza a execução fiscal, deve estar revestida de tamanha força executiva que legitime a afetação do patrimônio do devedor, mas à luz do Princípio do Devido Processo Legal, proporcionando o enaltecimento do exercício da ampla defesa quando apoiado na estrita legalidade.

3. Os requisitos legais para a validade da CDA não possuem cunho formal, mas essencial, visando permitir a correta identificação, por parte do devedor, do exato objeto da execução, com todas as suas partes constitutivas (principal e acessórias), com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa.

4. É inadmissível o excesso de tolerância por parte do juízo com relação à ilegalidade do título executivo, eis que o exequente já goza de tantos privilégios para a execução de seus créditos, que não pode descumprir os requisitos legais para a sua cobrança.

5. Recurso não-provido.” (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA CDA. FALTA DE INDICAÇÃO DA FORMA DE CALCULAR OS JUROS. NULIDADE FORMAL DA CDA. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.- A CDA que instrui a inicial não indica a “forma de calcular os juros de mora”, como exige o art. 2º, parágrafo 5º, II, da Lei 6.830/80.2.ºparágrafo 5.ºII6.830- Tanto o Código Tributário Nacional (art. 202), quanto a Lei de Execuções Fiscais (art. 2º, parágrafo 5º) especificaram os elementos essenciais para a CDA, dentre eles a forma de calcular os juros.Código Tributário Nacional- O descumprimento dos requisitos formais exigidos eiva de nulidade o título executivo, retirando-lhe a certeza e a liquidez.- Apelação improvida.

(474007 CE 0017161-50.2007.4.05.8100, Relator: Desembargadora Federal Danielle de Andrade e Silva Cavalcanti (Substituto), Data de Julgamento: 02/02/2010, Quarta Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 24/02/2010 - Página: 161 - Ano: 2010, undefined):

NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL. (...) 3. A falta de indicação na CDA do fundamento legal da dívida referente às contribuições cobradas juntamente com o ITR leva à nulidade parcial do título executivo. Precedentes:REsp 807030/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ 13.03.2006 e REsp 781136/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 14.11.2005. (...)” (STJ, SEGUNDA TURMA, REsp 964.321/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, j. em 04.10.2007, DJ 18.10.2007

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA CDA. FALTA DE INDICAÇÃO DA FORMA DE CALCULAR OS JUROS. NULIDADE FORMAL DA CDA. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.- Tanto o Código Tributário Nacional (art. 202), quanto a Lei de Execuções Fiscais (art. 2º, parágrafo 5º) especificaram os elementos essenciais para a CDA. - A CDA que instrui a inicial não indica a forma de calcular o valor do tributo, do cálculo da multa e da correção monetária, assim como da indicação da forma de calcular os juros de mora, como exige o art. 2º, parágrafo 5º, II, da Lei 6.830/80.Código Tributário Nacional2.ºparágrafo 5.ºII6.830- O descumprimento dos requisitos formais exigidos eiva de nulidade o título executivo, retirando-lhe a certeza e a liquidez.- Apelação improvida.

(484564 SE 0002672-79.2001.4.05.8500, Relator: Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo (Substituto), Data de Julgamento: 18/05/2010, Quarta Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 27/05/2010 - Página: 902 - Ano: 2010, undefined).

Portanto a inexistência de discriminação pormenorizada dos valores que compõem a CDA, por prejudicar a ampla defesa do executado, enseja a sua nulidade.

12.1.1 - ERRO MATERIAL OU FORMAL

Como prevê o Art. 173, II do CTN , o lançamento de novo auto de infração sobre crédito tributário, objeto de auto infração anulado, alcança somente os autos anulados por vício formal.

Diz o dispositivo:

CTN, Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado

O que se deve observar, nos casos de novo lançamento de auto anteriormente anulado por erro, é se o erro praticado que anulou auto de infração anterior caracteriza erro formal ou material.

12.1.2 - ERRO FORMAL

O erro é considerado formal quando decorre de elemento externo, ou seja, não influi no ato administrativo. São as inobservâncias às formalidades essenciais que, quando identificadas, anulam sua eficácia, mas não sua validade ou existência.

Por tal razão, o código prevê novo prazo de cinco anos para dar eficácia ao fato ainda válido/existente, contados do ato que anula a eficácia do auto, através da elaboração de novo auto de infração eficaz à cobrança do crédito.

JURISPRUDENCIA ERRO FORMAL

TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL AC 50554296420144047100 RS 5055429-64.2014.404.7100 (TRF-4)

Data de publicação: 27/05/2015

Ementa: TRIBUTÁRIO. **ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÃO. DIVERGÊNCIA ESCLARECIDA.** O equívoco **formal**, consistente na informação de rendimento em rubrica errada quando do **preenchimento** da Declaração de Ajuste Anual do IRPF, pode ser corrigido e não justifica a cobrança da diferença de IRPF decorrente deste **erro formal**, notadamente quando este **erro** seja oriundo também de imprecisão da informação prestada pela fonte pagadora.

TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL AC 50545347420124047100 RS 5054534-74.2012.404.7100 (TRF-4)

Data de publicação: 06/08/2014

Ementa: TRIBUTÁRIO. **OMISSÃO DE RENDIMENTO INEXISTENTE. CONSTATAÇÃO DE MERO ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE DO IR, QUE NÃO RESULTA EM OMISSÃO DE RENDIMENTOS.** O mero **erro formal** do contribuinte ao preencher a sua declaração de ajuste anual do IR, que não resulta em omissão de rendimentos, não pode justificar a cobrança de diferença de imposto de renda.

TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AMS 4425 SP 0004425-75.2010.4.03.6119 (TRF-3)

Data de publicação: 05/06/2014

Ementa: TRIBUTÁRIO. **CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. PAGAMENTO À VISTA COM OS BENEFÍCIOS DA LEI Nº 11.941 /09. ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DO DARF. RECOLHIMENTO A MENOR. VALOR ÍNFIMO.** 1. **No** caso concreto, verifica-se que o impedimento à emissão da certidão de regularidade fiscal consubstancia-se em saldo devedor relativo à inscrição em dívida ativa nº 80.6.09.029216-20, ocasionado em razão da irregularidade **no** pagamento à vista realizado pela impetrante, nos termos da Lei nº 11.941 /09, por **erro** material quanto à menção ao número do processo administrativo **no** DARF, ao invés do número de inscrição em dívida ativa, bem como o recolhimento a menor **no** montante de R\$ 4,47 (quatro reais e quarenta e sete centavos). 2. Deve ser considerado que a impetrante efetivamente pretendeu quitar o débito à vista, com os descontos concedidos pela Lei nº 11.941 /09, não sendo possível desconsiderar o recolhimento efetuado, em razão de mero **erro** material, por não ter informado o número da inscrição em dívida ativa. Ora, a informação do número do processo administrativo constante do respectivo DARF, é suficiente a viabilizar a identificação do pagamento, pois o fisco possui amplos meios de verificar qual o débito a ser quitado. 3. Ademais, foge à razoabilidade desconsiderar o pagamento à vista em razão da ínfima diferença de R\$ 4,47 (quatro reais e quarenta e sete centavos), esta, aliás, recolhida posteriormente por REDARF, exigindo-se o pagamento de saldo remanescente - após a imputação do pagamento - **no** valor de R\$ R\$ 176.726,78, ou seja, maior do que o próprio débito recolhido à vista, a demonstrar a desproporcionalidade do ato da autoridade fiscal. 4. Apelação e remessa oficial improvidas.

TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL AC 50781524320154047100 RS 5078152-43.2015.404.7100 (TRF-4)

Data de publicação: 27/07/2016

Ementa: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. **ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. SUPERACÃO.** 1. Restando evidenciado que não se perfectibilizou o fato gerador do tributo, deve ser afastada a cobrança, ainda que ela haja tido início a partir de **erro** praticado pelo contribuinte ao preencher a declaração de imposto de renda (DIRF). 2. Tendo em vista que foi a parte em embargante - ao preencher erroneamente a DIRF e ao não postular a sua revisão na esfera administrativa - que deu causa ao ajuizamento da execução fiscal, descabe condenar a embargada ao pagamento de honorários advocatícios, por força do princípio da causalidade.

TRF-4 - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO APELREEX 50528935120124047100 RS 5052893-51.2012.404.7100 (TRF-4)

Data de publicação: 02/05/2014

Ementa: TRIBUTÁRIO. **ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DIPJ. PROVA PERICIAL. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL.** 1. Não pode a Fazenda rejeitar os Pedidos de Revisão tão somente em razão da errônea indicação dos códigos de arrecadação. 2. Eventual confusão decorrente do **errôneo preenchimento** dos documentos fiscais pelo contribuinte, por si só, não justifica a cobrança de imposto de renda e/ou contribuição sobre o lucro onde, na verdade, não há manifestação de riqueza tributável. 3. O laudo pericial foi categórico **no** sentido de restar suficientemente comprovado que o saldo que ainda era devido, após as compensações efetivadas, foi recolhido mediante DARFs, nada mais sendo devido.

Logo, se subsume que os erros formais são regulados pelas três possibilidades para ocorrência de lançamento errôneo do sujeito passivo, quais sejam:

1) Erros formais, por meras incorreções, que não importam na nulidade ou anulabilidade do lançamento, citando como exemplos (não exaustivos):

a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável;

b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível e;

c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge.

2) Erros formais que geram a invalidade do lançamento, tornando--os anuláveis ou nulos, tendo como exemplo:

a) lançamento feito em face de falecido, em vez de estar direcionado o espólio ou sucessores;

b) lançamento em face de matriz, em vez de ser a determinada filial;

c) lançamento feito em face de responsável decorrente de erro na análise da situação fática ou documental e;

d) equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária, pois na época do fato gerador ele não era mais responsável por aquele ato (mas seria se ele fosse responsável).

Havendo erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e, portanto, também é convalidável.

Se o sujeito passivo correto impugnar o mérito do ato basta ao fisco consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a processo, estando o ato convalidado. Porém, se houve manifestação quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, o ato não mais é possível de convalidação, havendo a necessidade do fisco efetuar novo lançamento, observando os prazos decadenciais previstos no artigo 173 do CTN.

3) Erro na identificação do sujeito passivo em virtude de vício material (erro de direito).

Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra -matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato--norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

Desse modo, o erro na interpretação no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material.

Conhecer tais elementos é de grande valia para a fundamentação de impugnações e defesas contra lançamentos fiscais, razão pela qual recomendamos a leitura da mencionada solução de consulta na íntegra, bem como, para aprofundar o estudo da matéria e adotar procedimentos práticos. (Equipe Portal, 2017, 18:11 - <http://www.portaltributario.com.br/artigos/lancamento-erro-sujeito-passivo.htm>).

12.1.3 - ERRO MATERIAL

Já o erro material é aquele que atinge um dos elementos de constituição do crédito tributário, ou seja, sua materialidade. Tais elementos estão previstos no art. 142 do CTN.

Diz o artigo:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Ainda existe o erro Material Corrigível a qualquer tempo, como pode-se observar dos seguintes precedentes.

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 732248 RS 2005/0039954-0 (STJ)

Data de publicação: 28/09/2006

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL A QUALQUER TEMPO.** MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. 1. A Corte de origem concluiu pela inexistência de qualquer **erro material** a justificar a incidência da norma contida no art. 463, I, do CPC, deixando consignado, ainda, que a deficiente formação do instrumento de agravo não permitiu que se chegasse a uma solução diversa. 2. Qualquer conclusão em sentido contrário ao que decidiu o aresto atacado, relativamente à existência ou não de **erro material** sanável a qualquer **tempo** pelo magistrado, bem como quanto à adequada formação do instrumento de agravo, envolve o reexame do contexto fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial. 3. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" (Súmula 7/STJ). 4. Agravo regimental desprovido

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 732248 RS 2005/0039954-0 (STJ)

Data de publicação: 28/09/2006

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL A QUALQUER TEMPO.** MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. 1. A Corte de origem concluiu pela inexistência de qualquer **erro material** a justificar a incidência da norma contida no art. 463, I, do CPC, deixando consignado, ainda, que a deficiente formação do instrumento de agravo não permitiu que se chegasse a uma solução diversa. 2. Qualquer conclusão em sentido contrário ao que decidiu o aresto atacado, relativamente à existência ou não de **erro material** sanável a qualquer **tempo** pelo magistrado, bem como quanto à adequada formação do instrumento de agravo, envolve o reexame do contexto fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial. 3. "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial" (Súmula 7/STJ). 4. Agravo regimental desprovido.

TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL AC 4960 RS 2004.71.02.004960-0 (TRF-4)

Data de publicação: 26/07/2006

Ementa: ADMINISTRATIVO. **ERRO MATERIAL.** EXEGESE DO ART. 463 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL , PODE SER CORRIGIDO A QUALQUER **TEMPO**, INCLUSIVE DE OFÍCIO. DEMONSTRADO O **ERRO MATERIAL.** **ALEGAÇÃO** ACOLHIDA. - "**Erro material, corrigível** a qualquer **tempo**, é o decorrente de equívoco evidente, de **erro** datilográfico, aritmético, perceptível primus ictus ocul. (STJ, EDREsp 489.322/SP)." Correta a sentença que acolheu a **alegação** de **erro material** relativamente aos honorários fixados pelo Tribunal, esclarecendo e demonstrando a sua ocorrência. - *Apelação improvida.*

TRF-2 - APELAÇÃO CIVEL AC 326272 RJ 2002.51.01.015228-9 (TRF-2)

Data de publicação: 26/08/2008

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. FGTS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INTEMPESTIVIDADE NÃO DEMONSTRADA. EXPURGOS. COMPENSAÇÃO. CÁLCULOS. NECESSIDADE DE RECÁLCULO. · Levando-se em consideração que os presentes Embargos constituem ação autônoma, devem ser instruídos com a documentação que comprove as **alegações** das partes. · Impossível auferir-se a alegada intempestividade se não foram apresentadas cópias das páginas mencionadas pela parte apelante, o que impede o acolhimento de tal preliminar. · É plenamente cabível e obrigatória a compensação entre a correção que já tenha sido efetuada e aquela determinada pela decisão exequenda; · Se a própria parte exequente apresentou cálculos com incorreções, nos autos principais, e se realmente se tratam de meros **erros materiais** de transporte de valores, deverá peticionar naqueles autos para buscar a retificação, já que o **erro material** é **corrigível**, de ofício, a qualquer **tempo**.

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 706621 RS (STF)

Data de publicação: 20/09/2012

Decisão: DE OFÍCIO. DEMONSTRADO O **ERRO MATERIAL.** **ALEGAÇÃO** ACOLHIDA. "**Erro material, corrigível...** ocul. (STJ, EDREsp 489.322/SP)." Correta a sentença que acolheu a **alegação** de **erro material...** **MATERIAL.** EXEGESE DO ART. 463 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL , PODE SER CORRIGIDO A QUALQUER **TEMPO**, INCLUSIVE...

TRF-2 - APELAÇÃO CIVEL AC 400001 RJ 2003.51.01.016033-3 (TRF-2)

Data de publicação: 17/12/2007

Ementa: ADMINISTRATIVO. PROVENTOS EX-MILITAR- PAGAMENTO DE PRECATÓRIO- **ERRO MATERIAL** NOS CÁLCULOS- COISA JULGADA. - Cuida-se de ação ordinária, ajuizada pela UNIÃO FEDERAL em face do Espólio de LOURIVAL SILBERNAGEL, objetivando a concessão da medida liminar, para indisponibilizar os bens do réu, até o montante de R\$ 214.749,12 (duzentos e quatorze mil, setecentos e quarenta e nove reais e doze centavos), recebido a maior em decorrência de **erro material**. - Improsperável o recurso. -Destarte, in casu o alegado **erro material**, que se constitui no critério de cálculo, conforme informação de fls.307, dos autos do proc. no. 002038064, verbis:"(...) Em atenção ao r. despacho de fls.304, informamos a V.Exa. que, analisando os cálculos de fls.203/206, verificamos que os mesmos apresentam **erro material**, pois os valores fornecidos pelo Ministério do Exército devidos por períodos de 1 (um) ano foram apropriados, equivocadamente, como parcelas mensais devidas.Face ao exposto, ratificamos as **alegações** da UNIÃO FEDERAL às fl.282 e devolvemos os autos para apreciação de V.Exa.À Superior consideração.", restou acobertado pelo manto da coisa julgada (fls.222v./fls.225 dos autos principais), não se cuidando, como acena a recorrente, de singelo **erro** aritmético, **corrigível** a qualquer **tempo**, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica, conforme sinalado na decisão fustigada. - Recurso conhecido e desprovido.

STJ - Relatório e Voto. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
AgRg no REsp 1160801 CE 2009/0192570-0 (STJ)

Data de publicação: 10/05/2011

Decisão: . **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL A QUALQUER TEMPO.** MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7 /STJ. 1. A Corte... de Justiça firmou o entendimento no sentido de que o **erro material**, que é **corrigível a qualquer tempo**, é... seja no sentido de que "o **erro material** pode ser corrigido a qualquer **tempo**, ainda que a sentença haja...

STJ - PETICAO DE RECURSO ESPECIAL REsp 1160801 (STJ)

Data de publicação: 30/03/2011

Decisão: de que o **erro material**, que é **corrigível a qualquer tempo**, é o **erro** de cálculo. Na hipótese.../12/2006). PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL...**, (...)." 5. Com efeito, o **erro material** pode ser sanado a qualquer **tempo**, sem que se ofenda a coisa...

STJ - PETICAO DE RECURSO ESPECIAL : REsp 1160801

Data de publicação: 30/03/2011

Decisão: de que o **erro material**, que é **corrigível a qualquer tempo**, é o **erro** de cálculo. Na hipótese, a verificação.... AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL...** à existência ou não de **erro material** sanável a qualquer **tempo** pelo magistrado, bem como quanto à...

STJ - AgRg no Ag 1142834 (STJ)

Data de publicação: 30/08/2010

Decisão: CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL CORRIGÍVEL...** – EXECUÇÃO – CÁLCULOS – TRÂNSITO EM JULGADO – EXPEDIÇÃO DE PRECATÓRIO – **ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL...** atacado, no tocante à existência ou não de **erro material** sanável a qualquer **tempo** pelo magistrado...

A partir da Jurisprudência podemos identificar como elementos de constituição do crédito, portanto elementos materiais: 1) fato gerador; 2) matéria tributável; 3) montante do tributo devido; 4) sujeito passivo; e 5) penalidade cabível.

Assim, o auto de infração que for anulado por vício em um dos cinco elementos de constituição do crédito tributário possui vício material, portanto, nunca existiu.

Dessa forma, ausente um dos elementos de constituição do crédito, não existe crédito exigível enquanto não presente todos os cinco requisitos do art. 142 do CTN. Por essa razão o prazo decadencial continuará a correr até seu esaurimento ou até a constituição do crédito, que terá eficácia se exigido no prazo de cinco anos contados não da nova constituição do crédito, mas do seu lançamento.

13 – CONCLUSÃO

Partindo-se dessa coincidência do direito material e formal no ato de aplicação do direito, propõe-se ligar anulação aos vícios de forma e nulidade aos vícios de matéria no lançamento. Assim, para construir essa distinção tomaremos o direito posto, conquanto não haja registro expresso do contorno jurídico da anulação ou da nulidade no direito tributário positivo. Entendemos que, como a atividade administrativa é vinculada à lei, os mesmos critérios que determinam a produção do ato-norma de lançamento válido serão aplicáveis para identificar sua invalidade. Afinal, invalidade é o anverso da validade. Portanto, mesmo diante da ausência de enunciados expressos sobre a invalidação do lançamento, a distinção entre nulidade e anulação pode ser edificada a partir dos enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento. Só assim obteremos critérios jurídicos para diferenciar nulidade de anulação. Cf. OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, a distinção entre atos nulos e anuláveis "embora objeto de sistematização pelos civilistas, não envolve matéria jurídica de direito privado, mas de Teoria Geral do Direito, pertinente à ilegitimidade dos atos jurídicos, e, portanto, perfeitamente adaptável ao direito público, especialmente, ao direito administrativo". (BANDEIRA DE MELLO, Cf. OSWALDO ARANHA, **Princípios gerais de direito administrativo**, p. 651.).

Embora a legislação do processo administrativo tributário, examinada neste trabalho, prescreva hipóteses relativas a nulidade, entendemos que estas não se apresentam de forma taxativa, uma vez que vícios(nulidade e anulabilidade) dos atos praticados no âmbito processual decorrem especialmente da inobservância: (a) forma, objeto, motivo e finalidade); e (b) dos princípios de natureza constitucional, dos princípios gerais de natureza administrativa e dos princípios de natureza processual administrativa.

Que a ocorrência e identificação de vícios que maculam o processo administrativo tributário, comprometendo, por via consequência jurídica, tanto a tramitação processual quanto os requisitos de liquidez e de certeza imprescindíveis a constituição do crédito tributário.

Uma vez que o ato administrativo anulável e o ato jurídico imperfeito necessitem de elementos adicionais, em que o vício revele a possibilidade de ser saneado ou convalidado, embora decorra de infração a comando normativo produz efeitos jurídicos, até que sua anulação seja decretada pela autoridade administrativa.

Por seu turno o vício formal, ou seja, o defeito provocado por descumprimento de formalidades indispensáveis à existência do lançamento pode ser verificado tanto na fase declaratória de emissão deste, que noticia o acontecimento do ‘fato gerador’ e da conseqüente ‘obrigação tributária’ ilícida, quanto na fase constitutiva, que promove a liquidação da mesma obrigação; o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional – CTN, ao estabelecer hipótese de devolução de prazo decadencial à Fazenda Pública, supõe que o vício formal:

Considerando que os vícios decorrem da inobservância do ato administrativo e do desrespeito aos princípios abordados, dentro de um rigor formal, número significativo de processos administrativos tributários apresentam ao menos, uma nulidade processual que (a) poderia configurar a insubsistência ou cancelamento de ofício; ou que (b) poderia anular determinados atos processuais praticados, determinando que outros sejam executados em sua substituição.

Portanto, o lançamento resultante da aplicação do artigo 173, II, do CTN: vincula-se aos motivos determinantes do lançamento primitivo; a medida excepcional constante do artigo 173, II, do CTN, somente pode ser aplicada uma única vez, sob pena de afronta à segurança jurídica – CF/88, artigo 5º, caput.

Pelo estudo realizado, foi possível enumerar que o temeroso Auto de Infração tem regras, o que possibilitam de utilizar-se das diferentes defesas administrativa ou judicial. O levantamento das inconsistências do Auto de Infração nem sempre será resolvido com celeridade, para garantir a satisfação às obrigações perquiridas pelo contribuinte.

14 – BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Eubis do – **Curso de Direito Tributário** – vários autores, Ed.Saraiva, 1982.

AMOROS, Narciso – **Derecho Tributário**, Madrid, 2ª.edição, 1970.

ANDRADE, Pedro de – **A Competência Administrativa para Fiscalizar e Arrecadar o Imposto sobre a Renda** – Imposto de Renda, Estudos n.25, Ed. Resenha Tributária 1982.

ATALIBA, Geraldo – **Textos selecionados para o XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário**, E. Resenha Tributária, 1985.

BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral do Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 2ª. edição, 1972.

BUJANDA, Fernando Sainz de – **Hacienda y Derecho**, Madri, Volume II, 1ª edição, 1982.

CANTO, Gilberto de Uihôa – **Interpretação no Direito Tributário** – vários autores, Ed. Universidade Católica de São Paulo, 1975.

CARVALHO, Márcia Domitila Lima de – **Crimes de Contrabando e Descaminho**, Ed. Saraiva, 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 1984.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo e outros – **Teoria Geral do Processo**, Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Infrações Tributárias e suas Sanções**, Ed. Resenha Tributária, 1982.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p.261.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Acordo de Cooperação Técnica. Implementação do Sistema de Restrição Judicial – RENAJUD**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/images/programas/renajud/acordo-de-cooperacao-tecnica.pdf>>. Acesso em: 17/11/2015.

CRETELLA JÚNIOR, José – **Direito Administrativo no Brasil**, Ed. **Revista dos Tribunais**, Rio, 2ª. edição.

DE PLÁCIDO E SILVA – **Vocabulário Jurídico**, Ed. Forense, Volume 1, 1961.

DERZI, Misabel Abreu Machado; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenador); PORTELLA, André (coordenador). **Comentários ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 392.

DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil. Execução**, v. V. 6ª ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

DINIZ, Maria Helena – **A Ciência Jurídica**, Ed. Resenha Universitária, 1982.

ENGISCH, Karl – **Introdução ao Pensamento Jurídico**, Lisboa, 3ª edição.

FALCÃO, Amílcar de Araújo – **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, Ed. Revista dos Tribunais, 1971.

FANUCCHI Fábio – **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Volume 1, Ed. Resenha Tributária, 1984.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio – **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão e Dominação**, Ed. Atlas, 1988.

GIANNINI, Achille Donato – **Instituzioni di Diritto Tributario**, D.A. Giuffrè Editore, Milano, 1968.

JARACH, Dino – **Curso Superior de Derecho Tributário**, Volume 1, Buenos Aires, 1969.

JESUS, Damásio Evangelista de – **Direito Penal**, Volume 1, 9ª. Edição, Ed. Saraiva, 1984.

JUANO, Manuel de – **Caderno de Pesquisas Tributárias** n. 4, Ed. Resenha Tributária, 1979.

KELSEN, Hans – **Teoria Pura do Direito**, Ed. M.Fontes, 1985.

LACOMBE, Américo Masset – **Obrigação Tributária**, Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

LUZ, Egberto Maia – **Direito Administrativo Disciplinar**, Ed. J. Bushatsky, 1977.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Execução**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MARQUES, José Frederico – **Teoria Geral do Processo Civil**, Volume 1, Ed. Saraiva, 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – **Sanção Tributária**, Ed. Saraiva, 1980.

MAXIMILIANO, Carlos – **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, Ed. Forense, 1984.

MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito Administrativo Brasileiro**, Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de – **Elementos de Direito Administrativo**, Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de – **Princípios de Direito Administrativo**, Volume 1, Ed. Forense, 1969.

MIRABETE, Júlio Fabrini – **Manual de Direito Penal**, Volume 1, 1985.

MIRANDA, Pontes de – **Tratado de Direito Privado**, Parte Geral, Tomo 1, Ed. Revista dos Tribunais, 4ª. edição.

MORAES, Bernardo Ribeiro de – **Interpretação no Direito Tributário**, Ed. Universidade Católica de São Paulo – vários autores, 1975.

NORONHA, Edgard Magalhães de – **Direito Penal**, Volume 1, Ed. Saraiva, 1985.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 1.021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil. Rio de Janeiro**, Forense, 2004, Volume I, p. 326.

Revista de Processo, v. 138/2006, ago/2006, p. 139-148. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/>>. Acesso em 21/10/2015.

Revistas dos Tribunais <<http://www.revistadotribunais.com.br/maf/api/>>. Acesso em: 28/10/2015.

RODRIGUES, Silvio – **Direito Civil**, Volume 4, Ed. Saraiva, 1977.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 478/479.

ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de derecho tributario**. Barcelona: PPU, 1988, p.

SÁ FILHO – **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4**, Editora Resenha Tributária, 1979.

SANTOS, Moacyr Amaral – **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**, Ed. Saraiva, 1984.

SOUSA, Rubens Gomes de - **Compêndio de Legislação Tributária**, Ed. Resenha Tributária, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, Volume II, p. 578.

TORNACHI, Hélio – **Curso de Direito Penal**, Volume 1, Ed. Saraiva, 1983.
VILANOVA, Lourival – **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**, Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, Hector B. – **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário**, Buenos Aires, 1ª edição, 1972.

XAVIER, Alberto Pinheiro – **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, Ed. Resenha Tributária, 1977.