



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
Centro de Educação à Distância
Pós-Graduação em Direito Processual Tributário

Nulidades Prescritas no art.59 do Decreto nº 70.235/1972
(Processo Administrativo Fiscal)
e a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes

José Paulo Puiatti

Brasília
maio/2008

JOSÉ PAULO PUIATTI

**Nulidades Prescritas no art.59 do Decreto nº 70.235/1972
(Processo Administrativo Fiscal)
e a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes**

Monografia submetida ao Centro de Educação a Distância da Universidade de Brasília como parte dos requisitos para a obtenção do título de especialista em Direito Processual Tributário.

Orientador: Jan Yuri Figueiredo de Amorim

Co-orientador: Vinícius da Silva Machado

BRASÍLIA
maio/2008

JOSÉ PAULO PUIATTI

**Nulidades Prescritas no art.59 do Decreto nº 70.235/1972
(Processo Administrativo Fiscal)
e a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes**

Monografia submetida ao Centro de Educação a Distância da Universidade de Brasília como parte das exigências do curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*, para a obtenção do título de especialista em Direito Processual Tributário.

Banca Examinadora:

Prof. Dr.

Prof. MSc.

Data da aprovação

____/____/____

DEDICATÓRIA

Aos meus familiares, especialmente à minha esposa Rosana, pela compreensão e apoio, e ao meu filho recém nascido Breno, que faz o viver ter mais sentido.

ABREVIATURAS E SIGLAS

- CC – Conselho de Contribuintes
- CTN – Código Tributário Nacional
- MF – Ministério da Fazenda
- PAF – Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235, de 06/03/1972)
- RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

RESUMO

O presente trabalho analisa a invalidade do ato administrativo no âmbito do processo administrativo regulado pelo Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, especialmente as normas de nulidade, contidas no art.59 do diploma legal, e a interpretação destas pela jurisprudência do Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda. Para tanto, inicia-se fazendo um apanhado das correntes doutrinárias sobre a invalidade do ato administrativo e suas espécies, bem como esta classificação vem a afetar a interpretação das nulidades do Processo Administrativo Fiscal regulado pelo Decreto 70.235/1972. Posteriormente, examina-se a interpretação jurisprudencial sobre as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal. Por fim, chega-se à conclusão que as normas de nulidade do art.59 do Decreto 70.235/1972, e alterações posteriores, não admitem a anulabilidade do ato e não são restritivas/exaustivas, mas sim exemplificativas/enumerativas.

Palavras-chave : ato administrativo. invalidade. art.59 do Decreto 70.235/1972. doutrina e jurisprudência. normas de nulidade exemplificativas/enumerativas.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. ATO ADMINISTRATIVO	
2.1. Conceitos e Requisitos.....	8
2.2. Correntes Doutrinárias sobre Invalidez do Ato Administrativo.....	9
2.3. Doutrina sobre Invalidez do Ato administrativo no Processo Administrativo Fiscal.....	12
3. JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES SOBRE NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	18
4. CONCLUSÃO	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

1. INTRODUÇÃO

Todo ato jurídico deve ter os requisitos legais necessários para ter validade e plenos efeitos, sob a pena de ser considerado inválido. Esta invalidade, com foco no direito civil, se classifica, doutrinariamente, em diversas espécies, sendo a mais comum a especificação em nulidade (nulidade absoluta), que constitui a sanção mais enérgica, acarretando, entre outras conseqüências, a ineficácia *erga omnes* do ato jurídico quanto a seus efeitos próprios, além da insanabilidade do vício, e anulabilidade (nulidade relativa), cujos efeitos são relativados às pessoas diretamente envolvidas no ato jurídico, até que sejam desconstituídos, podendo ser convalidados/sanados pela confirmação ou pelo transcurso do tempo.

Por sua vez, no ato jurídico administrativo, há também a invalidade. Todavia, há várias correntes de doutrinadores, que divergem sob a espécie desta invalidade. Alguns autores entendem haver atos nulos ou anuláveis, adotando a mesma concepção contida no Código Civil. Outros doutrinadores não aceitam a aplicação das regras do direito civil no direito administrativo, afirmando que somente existem atos nulos ou irregularidades, não aceitando os atos anuláveis. Além disso, há aqueles que entendem que existam atos nulos, anuláveis e inexistentes, embora não aceitem a influência das regras e efeitos do direito civil no direito administrativo, devido as peculiaridades de cada ramo de Direito.

Independente da classificação do grau de nulidade dos atos administrativos, seus efeitos também podem atingir o ato de lançamento tributário, haja vista que o art.142 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a cabe à autoridade administrativa a constituição do crédito através de um procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identifica o sujeito passivo, calcula o montante do crédito devido, envolvendo principal, necessariamente, e multa e juros, se for o caso.

No caso específico dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, o diploma legal que regula o processo administrativo fiscal é o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, onde se prevêem, entre outras várias coisas, hipóteses de nulidades dos atos administrativos que constituem o crédito tributário, seja sob a forma de Auto de Infração (art. 10 do PAF) ou Notificação de Lançamento (art.11 do PAF).

Por isso, se reveste de grande importância o exame das hipóteses normativas de nulidade previstas no PAF, pois sua incidência sobre o lançamento tributário acarreta sua invalidade. Mais abrangente fica o aprendizado sobre o assunto quando este é feito analisando a interpretação dada pelo órgão julgador administrativo, representado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Dentro deste contexto, cabe analisar se os julgamentos do Conselho de Contribuintes que abordam a nulidade estariam fundamentados exclusivamente nas hipóteses do art.59 do PAF, que trata a incompetência do servidor para a realização do ato ou da autoridade para a realização dos despachos e decisões, que não podem ter cerceamento de defesa, ou engloba os demais componentes do ato administrativo em geral (competência, forma, motivo, objeto e finalidade), atinentes aos elementos que compõe o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, bem como dos despachos e decisões.

Este estudo é de grande valia, pois o trabalho fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRB é de suma importância para a arrecadação de recursos necessários à consecução dos objetivos do País pertinentes à manutenção de sua estrutura e o bem-estar da sociedade.

Nestes termos, a eficiência da fiscalização tributária na elaboração do lançamento fiscal, seja Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, e dos despachos e decisões das autoridades competentes, se torna fundamental para coibir e desestimular a infração à lei

tributária, bem como maximizar a utilização dos recursos públicos dispendidos como o trabalho fiscal.

Por conseguinte, é imprescindível estabelecer a correlação entre a norma que regula a nulidade do lançamento fiscal e dos atos decisórios com a interpretação jurisprudencial administrativa desta para podermos constatar a precisa definição, extensão e efeitos da invalidação no lançamento fiscal, realizados pelo servidor, e dos despachos e decisões, realizados pela autoridade, ambos da RFB, permitindo a correta aferição e aplicação das normas legais de constituição e julgamento do crédito tributário, sem que haja a ineficácia do trabalho fiscal pela existência de nulidade.

2. ATO ADMINISTRATIVO

2.1. Conceito e Requisitos

Para entender a invalidade no ato administrativo é indispensável que se conheça o conceito e os requisitos necessários a sua formação. Neste assunto, devemos nos fundamentar nos ensinamentos do grande mestre Hely Lopes Meirelles, quando conceitua que:

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.

(...)

O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.¹

Por sua vez, os requisitos do ato administrativo podem ser definidos, fundamentos no ensinamento do mesmo emérito professor, de forma resumida, como:

- a) Competência administrativa é o poder atribuído ao agente da Administração Pública para o desempenho de suas funções;
- b) Finalidade é o objetivo de interesse público a atingir;
- c) Forma é o revestimento exteriorizador do ato administrativo, constituindo requisito vinculado e imprescindível a sua perfeição;
- d) Motivo é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo; e
- e) Objeto é o conteúdo do ato, através da qual a Administração Pública manifesta o seu poder, a sua vontade, ou simplesmente atesta situações já existentes.²

Os conhecimentos apresentados são pacíficos e adotados pelos operadores do Direito, sendo básicos para o ensino do Direito Administrativo em qualquer Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais.

¹ MEIRELLES, 1991, p.126-127.

² MEIRELLES, 1991, P.128-131.

2.2. Correntes Doutrinárias sobre Invalidez do Ato Administrativo

Sob o prisma da invalidade do ato administrativo, decorrente da existência de vícios nos requisitos/componentes deste ato, há algumas correntes doutrinárias, não havendo unanimidade. Via de regra, divergem na influência dos efeitos do direito privado no direito no direito público, mais especificamente na nulidade e/ou anulabilidade do ato administrativo.

Hely Lopes Meirelles não aceita a influência do direito privado no direito público, não havendo a possibilidade de anulabilidade, somente de nulidade. Nas palavras do mestre:

Duas observações ainda se impõem em tema de invalidação de ato administrativo: a primeira, é de que os efeitos do anulamento são idênticos para os atos nulos como para os chamados atos inexistentes; a segunda é a de que em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado.

O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio legal; válido ou meio válido, como ocorreria se se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade, como pretendem alguns autores que transplantam teorias do direito privado para o direito público sem meditar na sua inadequação aos princípios específicos da atividade estatal. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo, nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até sua retificação.³

Por sua vez, Miguel Seabra Fagundes aduz que os casos de nulidade e anulabilidade do direito civil não podem ser transpostos para o direito administrativo, devido a inadaptabilidade e os efeitos dos vícios, devendo a repercussão do direito privado, quando excepcionalmente ocorre, no direito público ser analisado caso a caso. No seu pensar:

Os atos viciosos podem ser agrupar em três categorias:

I – Atos absolutamente inválidos, ou, se se quer guardar fidelidade à nomenclatura do Código Civil, atos nulos.

São os que violam regras fundamentais atinentes à manifestação da vontade, ao motivo, à finalidade ou à forma, havidas como de obediência pela sua natureza, pelo interesse público que as inspira ou por menção expressa da lei.

³ MEIRELLES, 1991, p.183-184.

Carecem de qualquer valia jurídica. Não operam efeito, tendo-se como inexistentes os casos consumados. Razões de interesse público e de moralidade administrativa levam a fulminá-los.

(...)

II – Atos relativamente inválidos ou anuláveis.

Como os anteriores, infringem regras atinentes aos cinco elementos do ato administrativo, mas, em face de razões concretamente consideradas, se tem como melhor atendido o interesse público e a sua parcial validade.

(...)

Tratando-se do ato relativamente inválido, se estabelece uma hierarquia entre dois interesses públicos: o abstratamente considerado, em virtude do qual certas normas devem ser obedecidas, e o ocorrente na espécie, que se apresenta, eventualmente, por motivos de ordem prática, de justiça e de equidade em condições de superar aquele.

(...)

Uma vez constatado, o vício deixa de operar efeitos. Mas os efeitos pretéritos, ou alguns deles, subsistem.

(...)

III – Atos irregulares, que, apresentando defeitos irrelevantes (quase sempre de forma), não afetam ponderavelmente o interesse público, dada a natureza leve da infringência das normas legais. Os seus efeitos perduram e continuam, posto que constatado o vício.⁴

Analisando sob outro prisma, Celso Antônio Bandeira de Mello admite a influência do direito civil no direito administrativo, aceitando a conceituação de ato nulo (não-convalidável) e anulável (convalidável), mas inclui a categoria do ato inexistente e a aceita a existência de atos irregulares. Conforme o mestre:

Aceitamos que há atos nulos e anuláveis, acompanhando nisso a Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, cujas lições, aliás, permeiam visivelmente todo o exame que se procedeu dos atos administrativos.

Entretanto, parece-nos que há, além deles – e nisto modificamos a posição que vínhamos assumindo até época recente – uma categoria de atos viciados cuja gravidade é de tal ordem que, ao contrário dos atos nulos ou anuláveis, jamais prescrevem e jamais podem ser objeto de “conversão”. Além disso, existe direito de resistência contra eles. São os que denominaremos com a expressão rebarbativa (reconheça-se) de “atos inexistentes”. Consistem em comportamentos que correspondem a condutas criminosas, portanto, fora do possível jurídico e radicalmente vedadas pelo Direito.

(...)

Assim, em nosso entender são categorizáveis como inválidos (a) os atos inexistentes, (b) os atos nulos (c) os atos anuláveis.

Registramos, ainda, que parece-nos existirem também – embora não como atos inválidos – os assim chamados atos irregulares.⁵

⁴ FAGUNDES, 2005, p.65-72.

⁵ MELLO, 1997, p.294-295.

Não menos importante é o ponto de vista de Di Pietro, que também aborda esta controvertida questão, pronunciando-se pela existência de influência do direito civil no direito administrativo, da seguinte forma:

Quando se compara o tema das nulidades no direito civil e no direito administrativo, verifica-se que em ambos os ramos do direito, os vícios podem gerar nulidades absolutas (atos nulos) ou nulidades relativas (atos anuláveis); porém o que não pode ser transposto para o direito administrativo, sem atentar para suas peculiaridades, são as hipóteses de nulidade e de anulabilidade prevista nos artigos 145 e 147 do Código Civil.

(...)

Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta.⁶

Diante desta briga de gigantes da doutrina do direito administrativo, é difícil adotar, sem contestação, uma única corrente de pensamento da nulidade o ato administrativo. Uma abordagem sobre a utilidade do processo, cuja nulidade está inserida, se encontra na obra de Neder e Martinez López, quando analisam a doutrina de Ada Pellegrini Grinover sobre o tema:

Dentro deste espírito, deve-se dar maior atenção aos valores pretendidos pelo processo, entre os quais, incluem-se os valores de justiça, paz social, segurança e efetividade. O valor justiça relaciona-se com a finalidade jurídica do processo, o da paz social insta a que se tente solucionar com presteza os conflitos, o da segurança refere-se a preservação do direito objetivo como um todo, enquanto que a efetividade é consentânea a realização dos direitos e das reais necessidades da sociedade atual. Estes valores devem ser considerados conjuntamente, sempre com a atenção voltada para as finalidades do processo e o interesse público.

.....⁷

Dentro deste escopo, mais pertinente a adoção da doutrina que exclui a incidência da incidência do direito civil no direito administrativo. Isto porque o interesse público é indisponível, não podendo ficar ao interesse do administrado a aplicação da invalidade do ato, como é o caso do ato anulável, tornando-o interesse disponível, sob pena de sua descaracterização e afronta ao poder de autotutela que a Administração tem sobre seus atos.

⁶ DI PIETRO, 2000, p.226-227.

⁷ NEDER e MARTÍNEZ LÓPEZ, 2002, p.413.

Conseqüentemente, é mais apropriado seguir os ensinamentos do mestre Hely Lopes Meirelles, anteriormente citados, que não só não aceitam a influência do direito civil no direito administrativo, devido a peculiaridade de cada ramo de Direito, mas também afastam a existência do ato anulável, característica do direito privado, propugnando que o ato administrativo somente pode ser nulo ou válido.

Tal entendimento torna mais claro a aplicação das normas, tanto para a Administração como para os administrados, e permite que se alcance os os valores de legalidade, justiça, paz social e segurança de forma mais objetiva possível.

2.3. Doutrina sobre Invalidade do Ato administrativo no Processo Administrativo Fiscal

A invalidade do ato administrativo processual regulado pelo Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, está prescrita nos art.59 e 60, sendo que o primeiro trata de nulidade e o segundo de irregularidades, conforme se observa na transcrição destes:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

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

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

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

Posteriormente, foi editada a Lei 9.784, de 29/01/1999, que estabeleceu as normas básicas sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Federal direta e indireta, os estabeleceu princípios, direitos e deveres do administrado e da Administração, recursos, prazos, etc. Sobre a invalidade dos atos administrativos, o diploma legal não definiu quais seriam os atos com nulidade, somente que seriam anuláveis os atos com vícios de legalidade, bem como o prazo para anulação, quando decorrer efeitos favoráveis ao contribuinte e a possibilidade de convalidação de atos sanáveis, conforme se observa nos arts.53 a 55, abaixo transcritos:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Ocorre que mesmo estas limitadas regras sobre a invalidade devem ser aplicadas de forma subsidiária, conforme preceitua o art. 69 da 9.784/1999 -- os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei, no processo administrativo regulado pelo PAF, pois esta é regra específica.

Ao analisar a questão das nulidades do PAF, Cabral assim professorou:

O Decreto 70.235/72 não fez distinção entre atos nulos e atos anuláveis, conforme se costuma fazer. Referiu-se, apenas a atos nulos, no art.59, e a irregularidades, incorreções e omissões que não acarretam a nulidade, matéria esta objeto do art.60. A doutrina costuma distinguir a nulidade da anulabilidade, sob a ótica da existência: nulo é aquele ato que não existe no mundo jurídico e, portanto, não pode produzir qualquer efeito; anulável é o ato que tem existência jurídica, mas que pode ser impedido de produzir efeitos, desde que aponte um defeito de ordem jurídica, que acarrete sua invalidade.

(...)

Entendo que esta distinção apontada por De Plácido e Silva⁸ para a teoria das nulidades é apta para esclarecer um pormenor do art.59 do Decreto 70.235/72, ou seja, quando este dispositivo mencionou como causas de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, quer a incompetência da autoridade ou do agente da Administração, quer a preterição do direito de defesa, quis mencionar hipóteses de nulidade expressa ou legal, sem negar que também existem outras causas que provocam a nulidade absoluta ou a declaração de nulidade. Erram, assim, as decisões e os acórdãos que afirmam ser as hipóteses mencionadas no art.59 as únicas que podem acarretar a nulidade processual.⁹

O supracitado mestre, embora tenha como mais valiosa para o processo fiscal a classificação de Seabra Fagundes (ato nulo, anulável e irregularidades), entende que o PAF adotou a teoria das nulidades de Hely Lopes Meirelles, haja vista que o Decreto 70.235/1972 não menciona a categoria dos atos anuláveis, somente nulos e irregularidades. O primeiro teria focado a questão sob a ótica do próprio ato administrativo, não cuidando da nulidade como vício que atinge a substância do ato, enquanto que o segundo sobre o ângulo da legalidade, de tal forma que um ato nulo não pode ter convalidação, haja vista que a lei não pode ser manipulada pela vontade do agente público. Sobre esta escolha do diploma normativo, o autor fez a seguinte observação:

Quem trabalha no campo do direito processual, que é um direito adjetivo, formal, instrumental, acaba adquirindo visão diversa do legalista, que divide o mundo em duas partes: o que está na lei e o que não está na lei. É que, por ser direito instrumental, o direito processual tem como princípio fundamental para pautar a ação o princípio da finalidade. Se o ato preencher sua finalidade, ou se atingiu ao objetivo da lei, esse ato pode ser salvo. Alerto ao leitor para a distinção entre normas de direito material e normas de direito formal, porque as normas substantivas, que dizem respeito à obrigação em si, devem ser cumpridas, sob pena de nulidade do ato. Já as

⁸ No vocabulário jurídico de De Plácido e Silva (p.1074) são apontadas as seguintes distinções:

- a) Nulidade absoluta ou substancial, quando decorre da omissão de elemento ou requisito essencial à formação jurídica do ato, seja referente à sua forma ou a seu fundo. Diz-se, também, intrínseca. A nulidade absoluta infirma o ato de inexistente, podendo ser oposta por qualquer interessado, em razão de seu caráter de ordem pública, ou porque tenha ferido preceito que lhe estabelece os elementos de vida. Assim, seus efeitos são *ex nunc*, isto é, não existem desde o momento em que foram praticados os atos nulos.
- b) Nulidade expressa ou legal, quando vem declarada no próprio texto legal, como cominação pela falta de cumprimento ao imperativo de lei.
- c) Nulidade relativa ou acidental, quando, decorrente de infração às regras jurídicas, não se mostra mortal, continuando o ato jurídico a surtir seus efeitos, enquanto não seja decretada sua anulação. É a anulabilidade do ato anulável, cujos efeitos se tornam *ex-nunc*, quando julgada sua ineficácia.
- d) Nulidade virtual, quando resulta da interpretação da lei. Não há, assim, disposição positiva que a imponha.

⁹ CABRAL, 1993, p.525-526.

normas instrumentais, nem sempre acarretam a nulidade do ato, caso sejam descumpridas.¹⁰

No mesmo sentido, os autores Neder e Martínez López são da opinião de que as hipóteses de nulidade do art.59 do Decreto 70.235/1972 não são exaustivas, mas sim enumerativas. Tanto que apontam outras hipóteses de nulidade:

No processo administrativo fiscal, dentre as hipóteses mais comuns, pode-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoas incompetentes; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das condições de defesa e o não-atendimento de requisitos formais do lançamento.

Algumas destas questões argüidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade de partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso do cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese argüida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de novo ato.¹¹

Igualmente, Castardo conclui que :

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, e relativamente à matéria tributária, há no Código Tributário Nacional outras hipóteses de nulidade:

-art.142 : nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, ilegitimidade passiva;

-art.150, §4º e 173, inciso I : ocorrida a decadência há autorização para declarar a nulidade do lançamento; e

-art.173 : na expedição de ato administrativo sem observação de todas as formalidades essenciais, ou mesmo o ato expedido sem a forma legal, desatenção à solenidade exigida em lei, haverá vício formal.¹²

De fato, as hipóteses de nulidade do art.59 do PAF não abordam, por exemplo, vícios formais referentes aos elementos componentes do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento contidos nos arts.10 e 11 do citando diploma normativo, abaixo transcritos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

¹⁰ CABRAL, 1993, p.528-529.

¹¹ NEDER e MARTÍNEZ LÓPEZ, 2002, p.413-414.

¹² CASTARDO, 2006, p.430-431.

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico

Esta previsão de nulidade/anulabilidade está prevista, de modo oblíquo, no art.173, inciso II, do CTN, quando prescreve que o prazo para novo lançamento de ser contado da decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Isto é, não está previsto no processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, hipótese de invalidade de lançamento que foi prevista em data anterior, de forma indireta, no Código Tributário Nacional, cuja normatização ocorreu com a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Provavelmente, o legislador pensou nas hipóteses de nulidade (art.59) e irregularidades, incorreções ou omissões (art.60), sem abordar as hipóteses de anulabilidade, deixando em aberto a aplicação destas últimas ou, como entendemos, as hipóteses do CTN se aplicam a outros artigos do Decreto 70.235/1972, como os artigos 10 e 11.

Ocorre que, devido a falta de consenso sobre qual escola teórica sobre as nulidades (absolutas ou relativas) se aplicam aos atos administrativos, existem autores que aceitam a anulabilidade do ato administrativo, bem como propõem regras para diferenciação da nulidade do ato administrativo. Abordando a invalidade do lançamento fiscal, o professor Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que:

Assim, se o lançamento anterior objeto de invalidação apresentar vício em seu processo de produção, ato-fato, é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, ato-norma, é caso de nulidade. Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade

aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, a norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.¹³

Porém, consideramos como mais valiosa e apropriado aos atos administrativos o entendimento daqueles autores que consideram o vício formal como sendo hipótese de nulidade, não aceitando a existência de anulabilidade, conforme se verifica em Luiz Henrique Barros de Arruda :

A segunda assertiva, todavia, não encontra na moderna e melhor doutrina administrativista, que recusa ao ato administrativo a aplicação da dicotomia importada do direito comum, classificatória dos atos jurídicos em nulos e anuláveis, como elucida Hely Lopes Meirelles ...

..

A partir desta conclusão compreende-se que as expressões **anular o ato** ou **declarar a nulidade do ato**, ambas medidas de efeitos *ex tunc*, possuem idêntico significado e assim são empregadas, quer pela doutrina, quer nos textos legais, sem que refiram a atos de efeitos, ou sujeitos a sanções, diferentes, como se encontra, predominantemente, na literatura especializada.

...

À vista do exposto, as demais indagações perdem o objeto, podendo-se concluir, que:

1º . o lançamento que violar a lei será considerado nulo, descabendo falar-se de anulabilidade, como concebida pelo direito privado, incumbindo à autoridade administrativa competente, com base no artigo 149, inciso VIII ou IX do CTN, conforme o caso, revê-lo com o fito de anulá-lo ou corrigi-lo, se possível;¹⁴

Neste contexto, fica claro que há hipóteses de nulidade na elaboração do instrumento de formalização do lançamento fiscal, como em seu conteúdo material, que é o tributo exigido, acompanhado da multa ou juros de mora, conforme o caso.

Logo, a doutrina sobre as nulidades do processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto 70.235/1972 caminha, como não poderia deixar de ser, no sentido de que as hipóteses contidas no diploma normativo seriam exemplificativas/enumerativas, permitindo que se aplique as hipóteses de nulidade dos atos administrativos em geral, especialmente a que propugna pela existência de, somente, nulidade e irregularidade no ato administrativo.

¹³ SANTI, 2000, p.127.

¹⁴ ARRUDA, 1994, p.79-83.

3. JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES SOBRE NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Os ementários contendo a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda foram retirados do sítio www.conselhos.fazenda.gov.br e da literatura que aborda o tema.

Antes de apresentá-los, cabe fazer uma pequena digressão sobre os componentes do ato administrativo do lançamento fiscal. Neste ponto, vamos socorrer das lições de Campos, que assim ensina:

Os elementos necessários para a excelência do ato administrativo, tradicionalmente são conhecidos como um MOTIVO, um AGENTE COMPETENTE, uma FORMA específica, CONTEÚDO e FINALIDADE.

Temos estes cinco elementos no LANÇAMENTO:

- a) MOTIVO: ocorrência do fato imponível.
- b) AGENTE COMPETENTE : é o previsto em cada legislação específica (IR, IPI, ICMS etc.) sempre um funcionário para celebrar este ato;
- c) FORMA: também é a prescrita na legislação específica.
- d) CONTEÚDO : o lançamento formaliza a obrigação tributária declarando quem é o sujeito passivo, quando e em que condições ele deve recolher esta dívida; e
- e) FINALIDADE: é tornar possível o exercício pelo Estado de exercitar o seu direito subjetivo à percepção do gravame.¹⁵

Por sua vez, os componentes da decisão administrativa estão no art. 31 do Decreto 70.235/1972 e possuem os cinco elementos do ato administrativo, podendo ser definidos como:

- a) MOTIVO: insurgência do contribuinte em relação ao exigido pelo Fisco;
- b) AGENTE COMPETENTE : é o previsto na legislação para proceder a decisão ou despacho;
- c) FORMA: é a prescrita na legislação específica.
- d) CONTEÚDO: são as razões de fato e direito que determinam a conclusão da autoridade competente.
- e) FINALIDADE: é a aplicação da lei ao caso em concreto, visando alcançar os preceitos de Direito e justiça.

¹⁵ CAMPOS, 1993, p.104.

Diante desta composição dos elementos do lançamento fiscal e da decisão administrativa de 1º Grau (DRJ), verificamos que a jurisprudência administrativa sobre nulidade aborda estes elementos do ato administrativo de lançar e de julgar, conforme se verifica nas ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

NULIDADE DO PROCESSO.

As penalidades constantes do processo administrativo tributário devem ser compatíveis com sua motivação original. Não pode o feito administrativo ser transmutado para que então se impute ao contribuinte glosa relativa à questão não versada originalmente no feito. A pretensão fazendária deve ser objeto de Auto de Infração próprio e específico, não podendo se pretender aproveitar o trâmite de determinado feito, motivado por questão diversa, para impor ao contribuinte penalidade que não figura, ab ovo, no feito administrativo.

(Acórdão 102-46256, 2ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 29/01/2004)

LANÇAMENTO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO.

A existência dos fundamentos fáticos nos quais se baseou o lançamento constitui requisito indispensável à sua validade. A ausência de motivação, por consequência, implica em vício insanável, acarretando a declaração de nulidade do ato.

(Acórdão 107-08442, 7ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 22/02/2006)

COFINS. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

A incorporação faz extinguir a empresa incorporada. É nula, por erro na identificação do sujeito passivo, a autuação lavrada contra a sucedida.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O erro na identificação do sujeito passivo caracteriza o lançamento como nulo. Recurso de ofício negado.

(Acórdão 203-09965, 3ª Câmara do 2º Conselho, sessão de 27/01/2005)

IOF. CONTRATO DE CÂMBIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE.

Nulidade do processo por ilegitimidade passiva da autuada, dado ser o banco vendedor do câmbio, como responsável pela cobrança e recolhimento do imposto, o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos dos artigos 2 e 3 do Decreto-Lei nr. 1.783/80 (Resolução BACEN nr. 816/83, 4.4.3.3.b). Processo que se anula, "ab initio", por ilegitimidade passiva.

(ACÓRDÃO 202-07489, 2ª Câmara do 2º Conselho, sessão de 20/02/1995)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE.

A competência para julgar, em primeira instância, de processos administrativos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal era, à época, privativa dos ocupantes do cargo de Delegado da Receita Federal de Julgamento. A decisão proferida por pessoa outra que não o titular daquele órgão, ainda que por delegação de competência, padece de vício insanável e irradia a mácula para todos os atos dela decorrentes.

(ACÓRDÃO 302-35700, 2ª Câmara do 3º Conselho, sessão de 13/08/2003)

SIMPLES EXCLUSÃO. INEXISTÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE COMPETÊNCIA, FINALIDADE, FORMA, MOTIVO E OBJETO. NULIDADE DO ATO. PROCESSO CONSIDERADO IMPROCEDENTE.

Indevida a exclusão do contribuinte da sistemática do SIMPLES, através de Ato Declaratório de Exclusão inexistente. Mera declaração de nulidade do processo *ab initio*, somente prejudica o contribuinte. É dever se manter a recorrente na sistemática do SIMPLES.

(Acórdão 303-33470, 3ª Câmara do 3º Conselho, sessão de 17/08/2006)

PAF. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE REGÊNCIA DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OBSERVÂNCIA.

Cabe à autoridade administrativa, no processo exegético de solução de conflitos entre as normas, guiar-se pelos princípios elementares que regem o processo administrativo, dentre eles o da verdade material, formalismo moderado, respeitada a legalidade e os direitos e garantias individuais emanados da CF: art.5º, XXXIV “a”, LIV e LV.

PAF. NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

Inobservando a decisão de primeiro grau, os princípios do contraditório, do devido processo legal e da ampla defesa, cabe a devolução do processo a instância anterior para que corrija o equívoco, nos termos do art.59, inciso II, §§ 1º e 2º do Decreto 70.235/1972.

(Acórdão 108-08032, 8ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 22/10/2004)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO.

A não apreciação, no julgamento, de alegações de impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e desobediência aos princípios da ampla defesa e contraditório.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.

(Acórdão 103-22022, 3ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 06/07/2005)

IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. NORMAS PROCESSUAIS. FALTA DE CIÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE REQUISITO ESSENCIAL. NULIDADE.

O ato administrativo deve revestir-se de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver a ciência do sujeito passivo da obrigação tributária. A falta de requisito essencial - ciência do Auto de Infração - impede o prosseguimento do feito, importando em nulidade insanável. IRPF. ARBITRAMENTO DO CUSTO DA CONSTRUÇÃO. CRITÉRIOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA .

Constitui cerceamento do direito de defesa o arbitramento do custo da construção cujo rateio impossibilita ao sujeito passivo da obrigação tributária condições de promover a justa e devida contestação.

(Acórdão 102-45143, 2ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 17/10/2001)

Nestes acórdãos acima verificamos, essencialmente, causas de nulidade centradas na competência, motivo e objeto do lançamento e da decisão administrativa, como cerceamento

do direito de defesa, seja da decisão administrativa, que não apreciou todos os motivos ou que modificou os motivos do lançamento, como do lançamento fiscal, que não foi motivado adequadamente, além da ilegitimidade passiva do contribuinte e da ativa, que no caso é da autoridade julgadora.

Ademais, também ocorrem causas de nulidade pela existência de vício formal, conforme verificamos nas decisões abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. REEXAME DE ESCRITA. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. NECESSIDADE.

Novo exame da escrituração, com vistas à revisão do Ato Administrativo de Lançamento, é possível desde que precedido de ordem escrita, emitida por autoridade competente, nos precisos termos do art.7º,§2º da Lei 2.354, de 1954, e artigo 34 da Lei 3.740, de 1958. O Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita, emitida cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” de que cuida a regra jurídica em comento.

Preliminar de nulidade que se acolhe.

(Acórdão 101-94262, 1ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 02/07/2003)

PROCESSUAL. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do seu respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, IV, do Decreto nº 70.235/72.

PRÉ-QUESTIONAMENTO. JULGAMENTO "EXTRAPETITA".

A nulidade do lançamento tributário é situação que deve sempre ser observada pelo julgador, cabendo-lhe declará-la, independente de ter sido o assunto previamente questionado nas instâncias inferiores. Ato Declaratório COSIT nº 002, de 03/02/199 e IN SRF 094, de 24/12/1997. Precedentes da Terceira Turma e do Conselho Pleno, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Negado provimento ao Recurso Especial.

(Acórdão CSRF/03-03.964, 3ª Turma, sessão de 16/03/2004)

NULIDADE DO LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE OFÍCIO. VÍCIO FORMAL. INOBSERVÂNCIA DO DECRETO 70.235/72. NOTIFICAÇÃO ELETRÔNICA.

Preliminar de nulidade, por vício formal, do lançamento acolhida por comprovação por comprovado desatendimento do disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, combinado com o art. 149 do CTN e disposições pertinentes da Instrução Normativa SRF nº 94/97, que se aplicam aos processos pendentes. Recurso provido.

(Acórdão 101-94704, 1ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 17/09/2004)

Especificamente quanto às nulidades por vício formal, a de se ressaltar que não é por qualquer falta dos requisitos contidos nos artigos 10 e 11 do PAF, mas aqueles essenciais e quando acarretam o cerceamento de defesa ou tornam inválido o lançamento.

Como nos ensina Paulsen, Ávila e Sliwka

Requisitos de forma. Nulidade depende de prejuízo a defesa. Não há requisito de forma que implique nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre de propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art.5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa.¹⁶

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes vem a confirmar a doutrina, nos termos das ementas dos seguintes Acórdãos:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Falta de data e hora de lavratura não constitui nulidade, mas irregularidade que não resultou em prejuízo do sujeito passivo e não influi na solução do litígio (art.60 do Decreto 70.235/72). Descaracterizado o cerceamento do direito de defesa e rejeitadas as preliminares de nulidade relativas ao enquadramento legal e a determinação da exigência (art.10, inciso IV e V do Decreto 70.235/72)

(Acórdão 301-28970, 1ª Câmara do 3º Conselho, DOU de 16/07/2002)

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. INCORREÇÕES.

Não existe nulidade do auto de infração se as incorreções na descrição dos fatos não trazem prejuízo ao exercício da ampla defesa, mormente quando a motivação do lançamento está devidamente descrita. ...

(ACÓRDÃO 202-17088, 2ª Câmara do 2º Conselho, sessão de 23/05/2006)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FINSOCIAL NULIDADES - DESCRIÇÃO DOS FATOS - PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL - FINSOCIAL.

Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do Auto de Infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os elementos contidos no lançamento, em especial os termos anexos deixam evidenciado a origem das diferenças apuradas pelo Fisco, desde que a autuada tenha recebido cópia juntamente com o Auto de Infração. A descrição dos fatos, ainda que incompleta, não enseja a decretação da sua nulidade, mesmo que se trate de elementos essencial tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto nº 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação e do recurso voluntário evidenciam

¹⁶ PAULSEN, ÁVILA e SLIWKA, 2007, p.133.

a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Aplicação do princípio da economia processual. ..
(ACÓRDÃO 203-05869, 3ª Câmara do 2º Conselho, sessão de 14/09/1999)

Entretanto, há vozes discordantes, na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, de que haja outras hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal além das prescritas no art.59 do citado diploma normativo. As ementas abaixo trazem exemplos deste pensamento:

IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As causas de nulidade no processo administrativo estão elencadas no art.59, inciso I e II do Decreto 70.235/72.

(...)

(Acórdão 103-18471, 3ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 19/03/1997)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O art.59 do Decreto 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade do auto de infração. Preliminar rejeitada.

(...)

(Acórdão 203-08491, 3ª Câmara do 2º Conselho, sessão de 16/10/2002)

Porém, interpreta-se como minoritária ou até mesmo superadas estas interpretações restritivas das hipóteses de nulidade do PAF, pois não abrangem a questão de forma sistemática e finalística, somente de forma literal. Cabe ao intérprete não somente aplicar a letra fria de determina norma de forma isolada, pois este:

Examina o texto em si, o seu sentido, o significado de cada vocábulo. Faz depois obra de conjunto; compara-o com outros dispositivos da mesma lei, e com os de leis diversas, do país ou de fora. Inquire qual o fim da inclusão da regra no texto, e examina este tendo em vista o objetivo da lei toda e do Direito em geral. Determina este processo o alcance da norma jurídica, e, assim, realiza, de modo completo, a obra moderna do hermeneuta.¹⁷

Por conseguinte, a jurisprudência que melhor interpreta a questão, que também é a mais atualizada, está contida nas ementas dos Acórdãos transcritos abaixo:

REQUISITOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. NULIDADE.

A falta de indicação dos fundamentos legais dos tributos, penalidades e acréscimos legais exigidos, aliada à falta de intimação prévia estabelecida na legislação específica, contrariam o disposto no art. 142 do CTN e arts. 11 e

¹⁷ MAXIMILIANO, 1998, p.10.

59 do Decreto nº 70.235/72, maculando de nulidade o lançamento. Recurso de ofício negado.
(Acórdão 302-37319, 2ª Câmara do 3º Conselho, sessão de 22/02/2006)

NULIDADE DE LANÇAMENTO.

Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Não há que se falar em nulidade do lançamento.

(...)

(Acórdão 107-07991, 7ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 16/03/2005)

PAF. NULIDADES.

Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência.

(...)

(Acórdão 108-08005, 8ª Câmara do 1 Conselho, sessão de 21/10/2004)

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

(...)

(Acórdão 101-96302, 1ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 12/09/2007)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

(...)

(Acórdão 102-48620, 2ª Câmara do 1º Conselho, sessão de 14/06/2007)

Logo, chegamos a conclusão de que, primeiramente, somente há nulidade e irregularidade na jurisprudência administrativa, não havendo referência a anulabilidade do ato, de forma a convergir com a doutrina do mestre Hely Lopes Meirelles. Em segundo lugar, que as hipóteses de nulidade do art. 59 do PAF, concordando com a posição doutrinária sobre o assunto, também são consideradas enumerativas pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

4. CONCLUSÃO

A validade do lançamento fiscal e das decisões administrativas é essencial para a efetividade e legalidade da atividade fiscal, sendo o estudo da invalidade do ato administrativo em geral e do ato administrativo regulado pelo Decreto 70.235, de 06/03/1972, em particular, importante para que se possa conseguir atingir este objetivo.

Porém, a análise metodológica e científica da invalidade do ato administrativo em geral fica prejudicada pela falta de definição jurídica clara das espécies do gênero invalidade, especialmente devido a falta de aprofundamento do tema pela Lei 9.784, de 29/01/1999, que estabeleceu as normas e princípios sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Federal direta e indireta, e pela falta de unanimidade sobre a interpretação, havendo várias correntes doutrinárias.

Nesta assimetria de doutrinas do gênero jurídico da invalidade do ato administrativo, em geral, encontra-se interpretações que consideram o ato jurídico nulo ou válido não admitindo outra espécie de invalidade; que consideram o ato nulo, anulável ou irregular, mas que não utilizam as formas e efeitos do direito privado, devendo ser analisado caso a caso, para resguardar o interesse público, e na interpretação que existe atos nulos, anuláveis, irregulares e inexistentes.

Deve ser considerada como mais pertinente a teoria de Hely Lopes Meirelles, que não aceita a incidência do direito civil no direito administrativo, devido a peculiaridades de cada ramo de Direito, e não cogita na existência de ato anulável, somente nulo ou irregular, pois o direito público é indisponível, de forma a resguardar valores como a legalidade, segurança jurídica e justiça.

Tal interpretação, segundo doutrina mais abalizada, é a que serviu de base para a normas que regulam o processo administrativo fiscal, pois somente contam nele as hipóteses de nulidade do ato administrativo lançamento fiscal e das decisões administrativas no art.59

do Decreto 70.235/1972, e alterações posteriores, cujas descrições normativas se encontram em seus incisos I (os atos e termos lavrados por pessoa incompetente) e II (os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa), e de hipóteses de irregularidades, contidas no art.60 do diploma normativo, não havendo referência à hipóteses de anulabilidade do ato administrativo.

Verifica-se, igualmente, que a doutrina, pelo menos nas que conseguimos consultar, é uníssona na conclusão que as hipóteses de nulidade do art.59 do PAF não esgotam as situações de nulidade do ato administrativo, tendo outras como a ilegitimidade passiva, a falta de motivação do lançamento ou decisão, bem com a existência de vícios formais na elaboração do Auto de Infração, cujos requisitos estão no art.10 do PAF, e na Notificação de Lançamento, cujos requisitos estão no art.11 do PAF.

De forma majoritária e mais atualizada, a jurisprudência também concorda que a invalidade que atinge um dos itens que compõe o ato administrativo (competência, forma, finalidade, motivo e objeto) do lançamento ou do despacho/decisão administrativa também é fator de nulidade destes, e não de anulabilidade, corroborando o entendimento doutrinário.

Portanto, as hipóteses de nulidade do art.59 do PAF não são exaustivas, mas exemplificativas/enumerativas, existindo outras hipóteses de nulidade, relacionadas com a atividade do lançamento, contida no art.142 do Código Tributário Nacional, bem como com os requisitos dos despachos/decisões, do Auto de Infração e da Notificação de Lançamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

CABRAL, Antônio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo Administrativo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

NEDER, Marcos Vinícius e MARTÍNEZ LÓPEZ, Maria Teresa. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann e SLIWKA, Ingrid Schoroder. **Direito Processual Tributário -- Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.