

A OFICIALIDADE DO JULGADOR ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: DO DEVER À LIMITAÇÃO

Galderise Fernandes Teles¹

INTRODUÇÃO

A clarificação de zonas divisórias é sempre uma atividade que exige um olhar cauteloso e ponderativo. Com efeito, há âmbitos que enxergamos com maior nitidez e outros que nos desafiam – situados em áreas cinzentas – verdadeiras zonas de penumbras.

A temática escolhida para a presente abordagem, em meu sentir, indubitavelmente se insere na segunda classe – verdadeira zona de penumbra. Afinal na qualidade de julgador administrativo tributário o que define a cogência e a limitação da oficialidade no ato de julgar?

1. Advogado tributarista. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Coordenador do Curso de Extensão em Advocacia no Contencioso Administrativo Tributário do IBET. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/COGEAE. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP).

O escrito em tela, por certo, tem como fonte motivacional uma angústia daquele que se apresenta como quem fala **de e sobre** o objeto de estudo. Em outras palavras, de quem sente o desafio² diário da atividade de julgador administrativo (*falar de*) em um dos Tribunais de maior representatividade de nosso contencioso administrativo – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, ou simplesmente TIT.

Ao mesmo tempo reflete também o sentimento daquele que atua em função distinta a do julgamento, se situando como advogado em processos tributários de outros Tribunais administrativos, ou ainda, representa o olhar de quem simplesmente toma como objeto de estudo essa vasta e rica área – contencioso administrativo tributário – de forma que temos em qualquer das duas feições aqui tratadas o *falar sobre*.

Seja com um olhar de participante ou de observador, é certo que temos a necessidade de estabelecer balizas para nossa construção de sentido, e ainda que compreendamos inexistir único caminho viável de resposta, por outro é preciso ter a clareza da impossibilidade de adotar – considerar qualquer via como factível.

Nesse contexto, a determinação do verdadeiro e falso – válido e inválido (aplicados na análise do dever ou não da oficialidade) - dependerão, além de nossos horizontes culturais, do sistema ao qual fizemos referência. No presente caso, estamos envolvidos no sistema jurídico, de maneira mais específica no Procedimento Administrativo Tributário ou melhor no Processo Administrativo Tributário.

2. A atividade de julgar, seja no âmbito administrativo ou judicial, exige do julgador despir-se ao máximo de sua carga valorativa. É um exercício constante e em certa medida utópico, somos por excelência depósito de valores de todas experiências e relações que estabelecemos. Quando tratamos do contencioso administrativo tributário, esse desafio ganha contornos mais acentuados. Em regra, esses Tribunais são paritários, formados por representantes do Fisco e Contribuinte, por certo a origem de cada julgador não deve influenciar na forma de seu julgamento, e nem todos estarão aptos a essa atividade que não reserva lugares para paixões.

Realizadas essas breves considerações iniciais, trago elementos os quais em meu sentir, tem o condão de auxiliar em posicionamento ou pelo menos em adequadas ponderações acerca da temática.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E NATUREZA JURÍDICA: PROCESSO X PROCEDIMENTO

Compreender a atividade exercida no contencioso administrativo tributário é elemento inicial e necessário para avanço e tratativa do tema. Interessante notar que estamos diante de âmbito ainda pouco explorado e conhecido especialmente por contribuintes e advogados, certamente por termos uma cultura de formação jurídica voltada para o contencioso judicial, ignorando o relevante trabalho de filtro qualitativo³ realizado por esses órgãos de existência secular⁴.

Com efeito podemos entender o trabalho desenvolvido na esfera do contencioso administrativo como: i) controle de legalidade do ato administrativo; ii) procedimento administrativo; iii) processo administrativo; iv) jurisdição delimitada ou até mesmo como v) uma ficção legal a depender do resultado do julgamento⁵.

3. O termo aqui utilizado reflete a relevância da atividade dos Tribunais Administrativos na medida que atuam de forma a constituir ou desconstituir créditos tributários. Nesse contexto, quando confirmam a validade do crédito confere o traço de certeza e liquidez exigidos para inscrição em dívida ativa. Por outro lado, ao repararem o lançamento fiscal, seja de forma parcial ou plena, evitam a formação de um contencioso judicial fadado ao insucesso, otimizando o uso da máquina pública que seria destinada a toda atividade de julgamento e cobrança do crédito e economizando ainda recurso público com pagamento de sucumbência.

4. Apenas a título de registro é importante pontuar que temos em nosso sistema normativo a previsão e criação desses órgãos de julgamentos há muito tempo, cito por exemplo o Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal com início de funcionamento em 14 de setembro de 1925 (instituído pelo Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924) e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (instituído em 05 de junho de 1935 pelo Decreto nº 7.184).

5. Em que pese a discordância com o termo, realizo o registro do entendimento que foi enunciado na fixação da tese acerca da constitucionalidade da extinção do voto qualidade na qual o Ministro Luis Roberto Barroso em passagem da elucidação da

Focando atenção para a doutrina específica acerca da temática encontramos relevantes contribuições que demonstram as facetas de entendimentos suprarreferidas.

Inicialmente registro entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho que sustenta ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento, de forma que o último termo se adequada a atividade exercida na esfera administrativa:

“Penso ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjunção dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa.”⁶”

O professor James Marins, tratando da temática pondera a visualização de duas etapas, sendo o procedimento no curso da fiscalização tributária e processo como meio de solução de conflito inclusive na esfera administrativa:

“1º procedimento enquanto caminho para consencução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades) 2º processo como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais; e 3º processo como meio de solução judicial dos conflitos fiscais”⁷.

fixação da tese pontua: “Isso porque, nessa hipótese, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção legal, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese, o que evidencia o interesse de agir da Fazenda Nacional. Medida necessária para resguardar o equilíbrio das relações entre o Fisco e o contribuinte.” (ADI 6145, ADI 6403 e ADI 6399).

6. CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário. Linguagem e Método. 2015. Noeses. Pág. 920

7. MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial. Dialética. 2010. Pág. 143

Merece ainda registro da lição do professor Rodrigo Dalla Pria considerando como uma atividade de caráter jurisdicional:

Podemos concluir, assim, que a atividade compositiva de conflitos exercida, atipicamente, por outros centros de poder que não é aquele especialmente forjado pra fazê-lo (Poder Judiciário) é, por tudo e em tudo, jurisdicional. Desse modo, se for possível identificar um órgão estatal especialmente constituído com objetivo de atuar na composição de conflitos havidos no âmbito das relações jurídicas de direito tributário, aí então estaremos diante de um típico órgão de “jurisdição tributária”. Ora, é exatamente isso o que ocorre no âmbito da atividade exercida pelos órgãos do Poder Executivo no contexto daquilo que, pragmaticamente, denominamos “processo administrativo tributário”⁸.

As passagens suprarreferidas trazem compreensões do contencioso administrativo como processo, procedimento e atividade com caráter jurisdicional. Excetua-se de abordagem mais detalhada a identificação como uma ficção legal a depender do resultado do julgamento, posicionamento dessa natureza desvirtua, em meu sentir, do caminhar técnico acerca da temática. O resultado de um julgamento não tem o condão de interferir na natureza da atividade exercida.

Importante ponderar que os diversos campos de entendimentos trazidos acerca da atividade desenvolvida nesses órgãos de julgamento, não se encontram necessariamente em campos contrapostos. Em outras palavras, o controle de legalidade do ato administrativo, o procedimento administrativo; o processo administrativo; e a jurisdição delimitada, podem ser compreendidos como diferentes facetas da mesma atividade.

Temos procedimento enquanto ato de fiscalização antecedente ao lançamento fiscal, bem como, enquanto conjunto de atos a serem observados no curso do julgamento administrativo.

8. DALLA Pria. Rodrigo. Direito Processual Tributário. Ed. Noeses. 1ª Edição. São Paulo. 2020. Pág.630.

Interessante exemplo de procedimento antecedente ao ato de lançamento pode ser verificado na legislação paulista notadamente na Portaria CAT 21/1999 a qual expressamente determina que toda e qualquer autuação superior a 80.000 UFESP somente pode ser realizada após análise da Comissão de Controle de Qualidade, com emissão de ato específico autorizando a lavratura do Auto de Infração⁹.

A referida norma foi atualizada em 2014 com a edição da Portaria CAT n° 115 conferindo contornos mais significativos a esse procedimento. Importante verificar que as Portarias CAT 21/1999 e 115/2014 tem por escopo a uniformidade e a disciplina do controle de qualidade dos serviços fiscais, de modo a propiciar o saneamento de qualquer vício antes da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa. Dessa forma, a citada Portaria tem por finalidade assegurar os interesses do contribuinte, evitando que erros notórios sejam mantidos no lançamento, independentemente de pedido – acionamento – da parte interessada (contribuinte).

Ressaltando a relevância desse procedimento, as Portarias CAT 21/1999 e 115/2014 ainda destacam que o referido controle existe *“tendo em vista os princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade previstos no artigo 111 da Constituição do Estado de São Paulo e visando uniformizar e disciplinar o controle de qualidade dos serviços fiscais, saneando-os antes da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, de modo a salvaguardar os interesses da Fazenda Pública do Estado assim como do contribuinte”*.

Em suma, ato realizado diretamente na oficialidade do órgão pautado nos princípios da eficiência e razoabilidade expressamente enunciados e previstos na Constituição Estadual.

9. Artigo 2º - A lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa para a constituição do crédito tributário em valor igual ou superior a 80.000 UFESPs apenas poderá ser efetivada depois de referendado o seu texto e fundamentos por ato da Comissão de Controle de Qualidade referida no artigo 1º. (g.n.)

Há processo por se verificar a existência de conflitos de interesses, resolvidos mediante o estabelecimento de uma linguagem competente e devido processo legal. Nesse sentido, identificamos na atividade do contencioso administrativo as seguintes características: a) existência de um conflito de interesse; b) regramento específico do procedimento a ser adotado; c) autoridade competente; d) imparcialidade.

A noção de **função jurisdicional** está diretamente relacionada a própria concepção da existência de processo como a identificação das características acima descritas. Contudo é preciso pontuar que é uma jurisdição diversa da verificada no processo judicial. É aqui deve ser evitada eventual construção de sentido de sobreposição dos âmbitos jurisdicionais – contencioso administrativo e judicial – tratam-se de esferas próprias da discussão do crédito tributário não se relacionando em nenhuma medida a uma disputa de poder.

Não se pretende com o reconhecimento da função jurisdicional administrativa retirar a primazia e privatividade da invalidade das normas inconstitucionais pelo poder judiciário. Por outro lado, é preciso avançar e ultrapassar a visão temerária que o contencioso administrativo não pode julgar se pautando em questão constitucional. Admitir julgamento diverso do texto – entendimento – constitucional, em qualquer exercício jurisdicional, num sistema cujo arquétipo tributário está traçado fortemente em nossa Carta da República¹⁰ é postura incoerente com a própria noção de julgamento e legalidade que sempre deve estar lastreada na constitucionalidade.

10. Nesse contexto importante lição é trazida pelo saudoso professor Geraldo Ataliba, em passagem de obra clássica de 1968 já ressaltava: Pode-se dizer que o legislador constituinte atirou no que viu e acertou tanto no que viu quanto no que não viu. Criou um sistema completo, fechado e harmônico, que limita e ordena estritamente, não só cada poder tributante como - consequência lógica - toda a atividade tributária, globalmente considerada. (...) Ora, tanto a rigidez da discriminação, quanto a do próprio sistema tributário - que se traduz na necessidade de permissão, autorização, outorga expressa e específica do próprio texto constitucional - são peculiaridades da nossa Constituição (ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, Cap. II, p. 26-27)

Com efeito, todo trabalho realizado na seara administrativa desde os inseridos na concepção de procedimento aos atinentes ao processo tributário ocorre com a finalidade de realização de **controle de legalidade do ato administrativo, não excluindo as facetas da jurisdição, processo e procedimento.**

Mais uma vez, importante ressaltar o caráter de filtro qualitativo desempenhando pelo contencioso administrativo tributário, contribuindo para redução do congestionado contencioso judicial à medida que leva para esse âmbito apenas as demandas que ostentem os requisitos de certeza e liquidez.

Esse controle de legalidade do ato administrativo, em certa medida, também é exercido na esfera judicial, contudo, me parece que com contornos diversos, não próprios do âmbito administrativo o qual possui observância a valores - princípios - como autotutela, formalismo moderado e para muitos a verdade material.

A compreensão desses elementos na formação do contencioso administrativo nos parece essencial para construção de entendimento acerca da presente temática: a oficialidade do julgador administrativo tributário: do dever à limitação.

MATIZES DA OFICIALIDADE ESPECÍFICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

a) Verdade Material e a Regra do Jogo

O princípio em tela é certamente um dos mais utilizados no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, a lavratura do auto de infração, as defesas do contribuinte e o próprio julgamento administrativo ocorrem com lastro numa verdade, contudo estamos diante de “verdades” contrapostas, de forma que se todos falam em nome dela há seu desvalor – mentira – em algum lugar.

Em que pese o uso excessivo do princípio em tela, especialmente nos recursos administrativos, interessante notar a

inexistência de apontamento normativo que confira suporte para essa aplicação¹¹. Não obstante, é pertinente sustentar que a norma em questão é decorrente de outros enunciados existentes no ordenamento, tais como, interesse público e eficiência.

É possível identificar vozes eloquentes na defesa da busca da verdade, inclusive considerando-a como um dever de ofício do próprio julgador, destaque lição de Demetrius Nichele nesse sentido:

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Ela deve fiscalizar em busca da verdade; deve apurar e lançar com base na verdade; deve julgar com base na verdade. A busca da verdade material, antes de ser direito do contribuinte, é um dever do Estado. Assim, a verdade é buscada pela Administração independentemente de provocação do contribuinte e, obviamente, se a iniciativa não partir do contribuinte ou do Fisco, deve partir do julgador¹².

A passagem acima nos leva a um campo de compreensão diretamente relacionada à temática tomada como objeto de estudo. Se tomarmos esse princípio como indeclinável e de atribuição de ofício inclusive do julgador poderíamos facilmente construir racional no sentido de inexistir limites ao dever de ofício no contencioso administrativo.

Precisamos de maiores ponderações, antes de alcance a ponto de chegada dessa natureza. Nesse contexto, é precisa a lição da professora Fabiana Del Padre Tomé a qual em clássica obra registra:

11. Importante registrar que o regulamento do Processo Administrativo do Estado de Ceará é um dos poucos, se não, o único, a deixar expresso normativamente o princípio da verdade material em seu artigo 46: *Além dos princípios referidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo-tributário pautar-se-á, também, dentre outros, pelos princípios do Contraditório, da Ampla Defesa, da Celeridade, da Simplicidade, da Economia Processual e da Verdade Material.*

12. MACEI. Demetrius Nichele. *A Verdade Material No Direito Tributário*. A cidadania fiscal administrativa e judicial. Ed. Malheiros. São Paulo. 2013. Pág. 177

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, obtida em conformidade com as regras de cada sistema (...) A verdade que se busca no processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a *verdade jurídica*¹³

O acesso direto e preciso à verdade é uma utopia, em apertada síntese podemos chegar a essa conclusão. Afinal, como bem pontuado na passagem acima no âmbito jurídico só temos conhecimento dos elementos revestidos na linguagem processual.

A utilização do referido valor como subterfugio para junta-de provas a qualquer momento é ato que vem encontrando forte resistência jurisprudencial¹⁴. Com efeito é preciso amoldar o intuito final de qualquer julgamento (alcançar com a maior proximidade possível a devida ocorrência e extensão do fato jurídico) com as regras do jogo postas para esse desiderato.

Não se pretende com esse racional a defesa de um rigor formalístico, mesmo porque, como será visto adiante, tem-se no âmbito do contencioso administrativo outro caro valor – princípio – o da formalidade moderada. Contudo busca-se evitar o uso indevido, desprovido da base normativa e carente de fundamentação.

13. TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008, p. 23-25

14. Registro julgado nesse sentido do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo: ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO, EM JUNHO DE 2015, POR TER TRANSPORTADO COM VALOR A MAIOR O SALDO CREDOR REFERENTE À GIA DE MAIO DE 2015. - O Autuado admite que o saldo credor do mês anterior não foi declarado corretamente, em razão “de um mero erro de digitação da contabilidade”. - O cometimento de erro pelo contribuinte não afasta a materialidade da infração, na medida em que é irrelevante a intenção do agente, posto que sua responsabilidade é objetiva, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional. - **O princípio da verdade material, assim como qualquer outro princípio, não é absoluto, devendo ser sopesado em conjunto com outros princípios, em especial com o da legalidade, que é basilar ao direito tributário** (AIIM 3028603-7). AIIM PROCEDENTE. (DELEGACIA TRIBUTÁRIA DE JULGAMENTO DE SÃO PAULO. Julgador: Lillian Zub Ferreira. 04 de janeiro de 2019.).

Nesse contexto, a verdade material ou melhor - jurídica - é sim elemento que pode fundamentar o exercício da oficialidade, mas não a qualquer preço, não fora da regra do jogo estabelecida e sempre com a devida base de fundamentação.

b) Formalismo Moderado

Segundo elemento que confere contorno específico ao âmbito do contencioso administrativo e por conseguinte à compreensão da oficialidade nele desenvolvida é o formalismo moderado.

Estamos mais uma vez diante de princípio inexistente em termos enunciativos, não obstante verifica-se com frequência a sua menção em defesas administrativas e desenvolvimento doutrinário acerca do tema.

Tratando do assunto, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López pontuam:

Paralelamente, a este formalismo tradicional do Direito Processual Civil, o processo administrativo fiscal releva pequenas incorreções de forma, de modo a possibilitar o acesso do administrado ao processo da maneira mais simples possível, até porque não há necessidade de o contribuinte ser representado por advogado [...] Tal informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real que, como vimos, é a base de todo sistema¹⁵.

Há uma nítida relação de proximidade entre os valores aqui trazidos: verdade jurídica – formalismo moderado e autotutela. Nota-se, nesse contexto, em passagem da citação suprapreferida que a informalidade moderada é mecanismo com o condão de preservar as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real (essa considerada pelos autores como base de todo sistema).

15. Neder, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2010. P.80.

O princípio atua ainda como instrumento idôneo para efetivação do interesse coletivo à medida que busca a celeridade e economia processual como bem pontuado na lição de Izabel Cristina Pinheiro Ferreira:

Assim, haja vista a segurança processual para as partes, garantindo dessa forma o direito de atuação e defesa dentro do processo, o direito processual moderno está mais relacionado com o interesse coletivo do que meramente com o interesse individual das partes. Com esse pensamento, têm-se deixado de lado as formalidades excessivas, que podem ser sanáveis com pequenos ajustes, desde que sem prejuízo para as partes, buscando, assim, a celeridade e economia processual, aplicando-se amplamente ao processo o princípio da instrumentalidade das formas.¹⁶

Não se ignora que o âmbito judicial vem buscando conferir maior efetividade ao princípio da instrumentalidade das formas como meio de alcançar a celeridade e economia processual também nessa esfera. Não obstante, nos parece que o informalismo moderado possui tons mais fortes e hialinos no contencioso administrativo tributário sendo valor formador de todo sistema.

Muitos são os reflexos verificados desse princípio na atividade do julgamento administrativo, tais como: a) maior acessibilidade aos julgadores para despachos e elucidações dos casos; b) possibilidade de defesa sem a presença de advogado; c) ritualística, em regra, menos formal para questões de prazo¹⁷ e sessões de julgamento.

16. FERREIRA, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso Pantaleão. Prequestionamento e matérias de ordem pública. Curitiba: Juruá, 2019. P56.

17. Exemplos interessantes desse ponto podem ser verificados na legislação do processo administrativo estadual de Pernambuco e Minas Gerais que flexibilizam a tempestividade em situações específicas, vejamos os enunciados respectivamente: Art. 15. A autoridade julgadora a quem estiver submetido o processo poderá, por meio de despacho fundamentado, publicado no Diário Oficial do Estado, prorrogar ou reabrir prazos, atendendo a motivo de alta relevância, causa fortuita, força maior ou de elemento cerceador do direito de defesa, devidamente comprovados. Art. 154 do RPTA c/c o art. 21 do Regimento Interno do CCMG, compete à Câmara de Julgamento decidir a Reclamação, de cuja decisão não cabe recurso, conforme dispõe o art. 170, também do RPTA (art. 181 da Lei nº 6.763/75). A Câmara de Julgamento, após indeferir a Reclamação, poderá relevar a intempestividade da

A irradiação de efeitos naturalmente se propaga para o campo da oficialidade do julgador administrativo, ao construir juízos de entendimentos deve sopesar as bases enunciativas com os matizes de formação do contencioso administrativo tributário.

c) Autotutela: mecanismo concretizador do interesse público

Chegamos ao que podemos considerar a principal base da atividade dos julgamentos administrativos tributários – o exercício da autotutela devidamente adstrito à concretização do interesse público.

Como já pontuado em publicação anterior: *todo o exercício da atividade da Administração Pública deve ser voltado para o atendimento do interesse público, de forma que o exercício de atividade administrativa que não atender a essa finalidade infringirá valor fundante e basilar do processo administrativo tributário*¹⁸.

Nesse sentido a autotutela atua como elemento fundamental para proporcionar à administração essa prerrogativa de revisitação de seus atos como bem pontua a clássica lição de José Cretella Jr. na seguinte passagem:

“há todo o interesse do Estado em que seus atos observem os requisitos de legalidade e mérito, sendo que para tanto o policiamento exercido pela administração sobre os atos administrativos é exercido, na prática, por uma série de providências espontâneas do poder público que consubstanciam a denominada autotutela, definida sinteticamente como o poder de polícia da administração, dirigido aos atos administrativos [...] A ilegalidade pode ser descoberta espontaneamente pela administração ou pode ser denunciada pelo interessado, mediante recurso administrativo, interposto no próprio âmbito do Poder Executivo e, portanto, além de recair sobre os atos administrativos, [...] a

impugnação, se vislumbrar assistir à parte direito quanto ao mérito da questão, nos termos do parágrafo único do art. 154 do RPTA.

18. TELES. Galderise Fernandes. Matéria de Ordem Pública no Processo Administrativo Tributário. Ed. Juruá. Curitiba. 2021. Pág.80.

autotutela pode ainda recair sobre os processos administrativos. Assim, os aspectos formais do processo administrativo e da concorrência pública devem estar de acordo com a lei geral e com as leis especiais que os regem, cabendo, pois, ao Estado, mediante autotutela, verificar se foram cumpridos tais aspectos. Em caso contrário, ainda em consequência da verificação autotutelar, o processo administrativo e a concorrência serão anulados, inteiramente [...] Processos administrativos, em todas as fases [...] sofrem impacto sensível do procedimento autotutelar e, como consequência, são expurgados de vícios que os inquinam, ou são anulados [...] Em suma a autotutela é vigilância, fiscalização, policiamento, condição precípua da própria administração¹⁹”.

E quando nos deparamos com o dever da revisitação dos atos temos a direta relação com a oficialidade do julgador administrativo. Com razão, a atividade ali exercida busca encontrar a devida extensão e alcance do fato jurídico, inserida em ambiente desprovido do rigor formalístico e com olhos sempre voltados ao interesse público.

Nos parece inexistir dúvida de que o contencioso administrativo busca e prima pela devida constituição do crédito tributário, evita nesses termos a permanência de um lançamento defeituoso e para tanto a reparação de ofício pode ser medida de rigor.

Nesse caminhar a legislação do processo administrativo do Estado de São Paulo - Lei nº 13.457/09 - enuncia dispositivo que determina a correção de ofício de erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade, vejamos:

Artigo 13 - Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade.

§ 1º - Quando da correção resultar penalidade de valor equivalente ou menos gravoso, será ressalvada ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do débito fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação,

19. CRETELLA JR., José. Da autotutela administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 108, p. 50-63, abr./jun. 1972

com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação da defesa.

§ 2º - A redução do débito fiscal exigido por meio de auto de infração, efetuada em decorrência de prova produzida nos autos, não caracteriza erro de fato.

(grifos acrescentados)

A norma acima é um dos exemplos tímidos que podemos evidenciar na tratativa da atividade de ofício do julgador administrativo. No caso em tela, está voltada diretamente para correção e preservação do lançamento, não obstante, nos parece inexistir óbice para que essa oficialidade seja também utilizada para o cancelamento de lançamentos, haja vista, que em qualquer dos ângulos o reconhecimento de ofício deve atender a único propósito: preservar o interesse público, em outras palavras, preservar o bom lançamento ou extirpar o defeituoso.

Nesse sentido, é esclarecedora a lição de Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

A administração age na qualidade de titular dos interesses do Estado que a lei quer que sejam realizados, vinculada sempre à legalidade. Quando a atuação da autoridade administrativa está errada, nada impede sua revisão. Ao contrário, a revisão representa um autocontrole da Administração, e está a serviço da obtenção de uma tributação segundo a lei. [...] Essa revisão *ex officio* pode decorrer da *hierarquia*, mas também a autoridade prolatora do ato pode tomar a iniciativa de reexaminar a própria decisão, confirmando-a ou modificando-a [...] É característica do processo administrativo tributário servir como instrumento de controle da regularidade da atividade administrativa tributária. Aliás, cada vez mais se constata a crescente adoção de procedimentos para as atividades públicas de modo geral [...] O poder geral que a Administração tem de rever seus próprios atos, quando eivados de vícios e ilegalidade, está pacificado na jurisprudência, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, pois ao se considerar a questão de direito não se pode prescindir da influência da questão de fato, já que ambas são indivisíveis. Entendimento contrário afronta não só a legalidade, mas também a indisponibilidade da coisa pública²⁰.

20. RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo:Malheiros, 2008.Pág. 87-90.

Interessante notar a preocupação do legislador estadual de São Paulo ao trazer norma específica acerca da oficialidade apenas para reparação unilateral, qual seja: correção de lançamento nos casos descritos no artigo 13 da Lei nº 13.457/09. A mesma preocupação não é evidenciada em termos redacionais para os casos de cancelamento fiscal.

Merece registro ainda que não estamos diante de uma orientação, mas sim de uma determinação ao julgador administrativo que deverá corrigir de ofício. No caso da legislação paulista, a oficialidade, ao menos em termos enunciativos, nos parece apresentar única faceta a da preservação do lançamento.

Essa é uma constatação merecedora de ponderação, isso porque estabelecer racional de entendimento dessa natureza, em meu sentir, conduz à conclusão de que o alcance do interesse público por exercício da oficialidade ocorre apenas quando essa corrige o auto de infração para preservar o lançamento fiscal.

Com efeito o interesse público é alcançado não pelo resultado consequencialista – manutenção ou cancelamento do lançamento fiscal – mas sim pelo trabalho qualitativo exercido no contencioso administrativo despreocupado com o resultado do julgamento.

Nesse contexto, considerar a oficialidade possível apenas em única faceta, independente da que seja – preservação ou cancelamento – é visão restrita e distante, em nosso sentir, do próprio arquétipo formador do contencioso administrativo.

Em que pese a dicção unilateral, no caso da legislação paulista, buscando conferir o necessário recorte de acordo com a regra do jogo, no caso do sistema jurídico a base legal, expressamos as linhas normativas que em meu sentir possibilitam o exercício da oficialidade em sua dupla faceta, ou seja, também para reparação e cancelamentos fiscais.

De maneira inicial identificamos em nossa Carta da República princípios diretivos no exercício da administração pública direta e indireta:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

A Constituição do Estado de São Paulo de igual modo reflete princípios cogentes de observação, inclusive ampliando o rol em relação à Carta da República:

Art. 111 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público.

Nos princípios elencados temos evidenciamos valores – normas como eficiência, finalidade e interesse público, esse rol de elementos já nos parece suficiente para uma reparação de ofício na atividade do julgamento administrativo, evidentemente devidamente acompanhamento da base de fundamentação e análise do caso concreto.

Certamente nesse ponto aqui poderemos nos deparar com vozes eloquentes com os enunciados acima são vagos e podem ser utilizados de maneira volátil sem garantir uma segurança jurídica, exigindo por tanto, maior grau de concretude normativa para essa aplicação.

Em que pese as ponderações que poderiam ser direcionadas a racional dessa natureza, merece registro um segundo apontamento. Temos no campo do Código de Processo Civil a aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo²¹. Conjugado ao enunciado referido encontramos dicção diretiva para atividade de ofício do julgador em caso de situação de decadência e prescrição²². Nos parece nítido exemplo de exercício da atividade de ofício do julgador administrativo.

21. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

22. Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

É importante ponderar que a constatação da oficialidade está direcionada expressamente para decadência, nos parece, inapropriado considerar essa denotação como único elemento apto para reparação de ofício, aqui certamente repousará grau de intenso e contínuo desafio para os julgadores administrativos: identificar os casos de possibilidade de reparação de ofício, seja para preservar ou cancelar o lançamento fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios referidos trazem feição específica ao exercício no contencioso administrativo. Com razão, não se observa o emprego desses valores, pelo menos não de maneira tão diretiva e pujante no âmbito dos julgamentos judiciais. É preciso prosseguir no campo da compreensão e absorver as implicações resultantes da verdade jurídica, formalismo moderado e especialmente da autotutela na composição do interesse público.

A oficialidade no âmbito administrativo nos parece mais ampla se comparada inclusive com a do âmbito judicial, esse impulso oficial e mais abrangente não passou despercebido na lição de Rodrigo Dala Pria:

Disso resulta que o processo administrativo-tributário, conquanto desencadeado por iniciativa exclusiva do sujeito passivo autuado, reger-se-á por um regime de “impulso oficial”, muito mais amplo e abrangente que o do processo civil ordinário, pois os poderes cognitivos e instrutórios do julgador tributário, por seu peculiar *múnus*, ultrapassam as fronteiras das alegações trazidas pelo sujeito passivo em sua peça impugnatória(...)Essa oficialidade, que qualifica e caracteriza a atividade exercida pelos órgãos de contencioso administrativo, também é responsável por atribuir ao julgador tributário prerrogativas instrutórias que vão além daquilo que se tem por ordinário no âmbito dos processos dispositivos²³.

No campo da oficialidade do contencioso administrativo temos um caminho longo a percorrer, uma forte timidez a ser enfrentada e quem sabe ainda nos falte certa dose de coragem

23. DALLA Pria. Rodrigo. Direito Processual Tributário. Ed. Noeses. 1ª Edição. São Paulo. 2020. Pág. 642 – 644.

para enxergar e reconhecer que os valores responsáveis por uma formação (verdade jurídica, formalismo moderado, autotutela, interesse público) não devem ser considerados em segundo plano, como elementos de menor escala e com carência de base legal.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário. Linguagem e Método. 2015. Noeses.

CRETELLA JR., José. Da autotutela administrativa. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 108, p. 50-63, abr./jun. 1972

DALLA Pria. Rodrigo. Direito Processual Tributário. Ed. Noeses. 1ª Edição. São Paulo. 2020.

FERREIRA, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso Pantaleão. Prequestionamento e matérias de ordem pública. Curitiba: Juruá, 2019.

MACEI. A Verdade Material No Direito Tributário. A cidadania fiscal administrativa e judicial. Ed. Malheiros. São Paulo. 2013.

MARINS. James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial. Dialética. 2010.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TELES. Galderise Fernandes. Matéria de Ordem Pública no Processo Administrativo Tributário. Ed. Juruá. Curitiba. 2021.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008.

